

Lista de Acrónimos

ATI – Acordo para Trocas de Informação em Matéria Fiscal

CDT – Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

VIES – VAT Information Exchange System

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Resumo

O presente estudo pretende ser uma análise dos mecanismos que tutelam a Troca de Informações entre Administrações Fiscais. Procura-se fazer uma abordagem ao modo como se tem concretizado e como tem evoluído os mecanismos de troca de informações entre os Estados, bem como dos normativos jurídicos que tutelam as trocas de informações entre Administrações fiscais.

Abordar-se-á a problemática dos paraísos fiscais, como questão que subjaz a importância do estudo aprofundado e desenvolvimento das trocas de informação entre as administrações fiscais dos diferentes Estados. Analisa-se exhaustivamente os principais instrumentos que tutelam as trocas de informação a nível internacional, com particular incidência nas convenções modelo da O.C.D.E. e nas Directivas comunitárias. Relativamente a estes instrumentos, analisa-se a pertinência da questão bilateralidade versus multilateralidade. O estudo comparado efectuado entre três Estados comunitários procurará reflectir a pertinência desta questão.

Palavras chave: trocas de informação - cooperação internacional - assistência mútua – Convenções fiscais

Abstract

This study intends to be an analysis of the mechanisms to oversee the information exchange between tax administrations. Seeks to make an approach to how they have achieved and how the mechanisms of information exchange among States evolved, as well as the tax treaties which contain rules about the information exchange procedures between tax administrations.

It will address the problem of tax havens, as a matter that underlies the importance of thorough study and development of tax information exchange between tax administrations of different States. Analyze thoroughly the main statutory instruments which protect the information exchange internationally, with particular focus on the OECD model conventions and in Directivas. The relevance of bilateralism versus multilateralism matter will also be subject of analyses. The comparative study conducted between three EU States seeks to reflect the relevance of this issue.

Key Words: tax information exchange - international cooperation - mutual assistance – tax treaties

Agradecimentos

Gostaria de agradecer à Professora Doutora Glória Teixeira, por me dar o privilégio de ser minha orientadora e por todo o apoio prestado sempre que dele necessitei, em particular pela disponibilidade que demonstrou ao longo destes meses, particularmente pela atenção, paciência e disponibilidade na fase final deste trabalho.

À Doutora Maria dos Prazeres Brito Lousa, pela disponibilidade, esclarecimentos relativos aos meandros das trocas de informação.

Ao Doutor Paulo Guimarães pelo apoio prestado na revisão do texto desta dissertação.

Índice

Lista de Acrónimos	1
Resumo.....	2
Abstract.....	4
Agradecimentos	5
I. Introdução	7
II. Paraísos Fiscais como consequência da globalização económica e financeira.....	13
III. Troca de Informações entre administrações fiscais e inspecções tributárias.....	19
3.1. Noção	19
3.1 Fontes das trocas de informações.....	27
IV. Convenções modelo da O.C.D.E.....	33
4.1 Análise do artigo 26.º do actual modelo de CDT.....	36
4.2. Modelo de Acordo sobre Trocas de Informações.....	48
4.3. Críticas aos modelos analisados.....	55
V. Directivas Comunitárias relativas às trocas de informações.....	59
VI. Programa Fiscalis	69
VII Estudo Comparado.....	71
7.1. O sistema português de troca de Informações.....	71
7.2. O sistema espanhol de trocas de informações.....	91
7.3. O sistema britânico de trocas de informações.....	98
VIII. Conclusões.....	107
Referências Bibliográficas	142
Endereços electrónicos consultados.....	118
Legislação consultada.....	119
Convenções consultadas.....	120

I. Introdução

*“Las Administraciones tributárias tienen que ser tan globales como los propios contribuyentes.”*¹ afirma Calderón Carrero.

A globalização traduz o processo pelo qual os Estados, as organizações e os indivíduos interagem e se aproximam, ou seja, o fenómeno da globalização reflecte o modo como actualmente o mundo se encontra interligado, quer no que diz respeito a aspectos culturais, sociais, políticos e, principalmente, económicos. Hoje em dia, as transacções financeiras não se confinam às fronteiras de um Estado, as novas tecnologias de informação permitem o acesso a mercados distantes e emergentes, não só por parte das empresas, mas também por parte dos contribuintes, ou seja, assistimos cada vez mais a uma globalização das relações económicas e financeiras.

Esta globalização económica e financeira, quer por parte das empresas, quer por parte dos contribuintes, traduz-se numa maior dificuldade por parte dos Estados em efectuar uma tributação efectiva dos contribuintes. António Carlos dos Santos, refere que² *“Um dos efeitos mais importantes da globalização é a perda de autonomia dos Estados em matéria fiscal, monetária e mesmo orçamental.”* No entanto, verificamos que existe uma cada vez maior contradição entre o interesse de cada Estado, de per si, e o interesse dos agentes económicos, particularmente, quando esses agentes são grandes grupos económicos multinacionais.

As sociedades de informação, com o desenvolvimento das novas tecnologias, as transacções comerciais por via electrónica, a proliferação de paraísos fiscais, têm tido um papel preponderante na cena económica internacional. O surgimento de empresas “fantasmas” com apenas um endereço postal, o anonimato de muitas transacções financeiras, favorecido pelas novas

¹ Carrero, José Manuel Calderon, Manual de Fiscalidad Internacional, *La cláusula de Intercambio de Información Articulada en Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pág. 1154.

² Santos, António Carlos, *Térmites fiscais e centros financeiros offshore: a leste dos paraísos?*, Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Vida Económica, 2010, pág.17.

tecnologias de informação, obrigam-nos a reformular as nossas concepções económicas e a repensar novas formas de regulação tributária. Tanzi³ exprime esta realidade quando afirma “ *Globalization, and the associated increased integration across borders, facilitated by rapid technological progress, is likely to affect the countries capacity to collect taxes. It will also affect the distribution of the tax burden.*”

No seu artigo, Tanzi⁴ refere a existência de térmites fiscais que corroem as fundações do sistema fiscal. Este autor defende que o comércio e as transacções electrónicas, o dinheiro electrónico, o comércio interno no seio de multinacionais, os *offshores* e os paraísos fiscais, os produtos financeiros derivados e fundos especulativos, as crescentes dificuldades de tributar o capital financeiro, o desenvolvimento de actividades realizadas fora dos seus países de residência por parte de alguns contribuintes altamente qualificados, a possibilidade que cada vez mais contribuintes têm de viajar para o estrangeiro e efectuar lá parte das suas compras em países onde os impostos são mais baixos, todos estes factores contribuem para que a globalização constitua um desafio para as administrações fiscais.

A este respeito é de atender à afirmação de George Soros⁵ “ *A globalização dos mercados financeiros foi um problema de fundamentalismo de mercado com muito sucesso. Se o capital financeiro tiver liberdade de movimentos, torna-se difícil para qualquer Estado, tributá-lo ou regulá-lo, porque ele se pode mover para outro local. Isto coloca o capital financeiro numa posição privilegiada. Frequentemente, os governos têm de dar mais atenção às necessidades do capital internacional do que às aspirações do seu próprio povo. É por isso que a globalização dos mercados financeiros serviu também os objectivos do fundamentalismo de mercado.*”

³ Tanzi, Vito “ Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, IMF, Working Paper, WP/00/181, November 2000 p.3.

⁴ Tanzi, Vito “ Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites”, IMF, Working Paper, WP/00/181, November 2000 p.5.

⁵ Soros, George, “O Novo Paradigma para os Mercados Financeiros, A crise de crédito de 2008 e as suas implicações, Coimbra: Almedina, 2008.

Esta afirmação de George Soros conduz-nos à afirmação de Calderón Carrero transcrita no início desta exposição que, por sua vez, encontra respaldo nas afirmações de Francisco Alfredo García Prats⁶ quando este defende que a nova realidade económica na qual se intensificaram as relações internacionais, o comércio internacional e o uso de novas tecnologias permite uma maior mobilidade. Este recrudescer de relações internacionais deve ser acompanhada de uma nova realidade jurídica supranacional que exige um reforço da cooperação tributária entre administrações fiscais de diferentes Estados, para que estas se adaptem à nova realidade e se verifique, com sucesso, o cumprimento das diferentes obrigações tributárias. Segundo defende este autor, o reforço da cooperação administrativa fiscal é essencial para fazer face ao aumento das operações económicas internacionais que envolvem um número crescente de contribuintes. Daí que seja essencial a existência de um mecanismo que permita a obtenção de informações fiscais para a correcta execução e controle das normas fiscais internacionais bem como de quase todo o sistema tributário.

Aliás, Glória Teixeira⁷ refere *“Recentemente têm sido publicados vários relatórios de organizações internacionais, nomeadamente OCDE e FMI, destacando a importância de um eficiente e tempestivo funcionamento das administrações fiscais e órgãos judiciais.”*

Podemos verificar que é unânime na doutrina a necessidade de as administrações fiscais se tornarem também elas globais. De acordo com Calderón Carrero⁸ *“...la única forma de garantizar la efectividad y viabilidad del modelo impositivo actual es através de uma intensa cooperación fiscal internacional. Es decir, el intercambio de información no constituye unicamente um mecanismo para prevenir y combatir el fraude fiscal internacional a gran escala, sino que actualmente integra el principal medio para garantizar la pervivencia del modelo impositivo tradicional de los Estados miembros de la*

⁶ Prats, Francisco Alfredo García, *Cooperación Administrativa Internacional En Materia Tributaria. Derecho Tributario Global.*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n.º 3/07, p. 5 .

⁷ Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, p.328 .

⁸ Carrero, José Manuel Calderon, *Manual de Fiscalidad Internacional, La cláusula de Intercambio de Información Aarticulada en Los Convenios de Doble Imposición* , Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 1154.

OCDE en un contexto de globalización económica y competencia fiscal. En este sentido, no puede sino señalarse el redimensionamiento de la relevância y funcionalidad del intercambio de información.”

Como podemos verificar pelo supra exposto, as trocas de informações entre as administrações fiscais assumem cada vez mais um papel primordial na relação entre Estados e no esforço conjunto que estes empreendem para combater a fraude e evasão fiscais.

É por isso que, no âmbito deste trabalho, me proponho estudar as modalidades sobre as quais se efectuam as trocas de informação entre os diferentes Estados, os mecanismos que as compõem e os instrumentos jurídicos que as prevêem, bem como a reacção dos Estados a estes instrumentos que as tutelam. Seguidamente procurar-se-á analisar os mecanismos das trocas de informações, bem como os instrumentos que as tutelam em Portugal, em Espanha e no Reino Unido. Para uma melhor compreensão da análise efectuada, este estudo começa por definir o que são as trocas de informações, as suas fontes e as suas modalidades de funcionamento. É feita uma análise das Convenções modelo da OCDE no que respeita às Convenções sobre troca de informações para fins fiscais e no referente às Convenções sobre dupla tributação internacional. Quanto a esta última, analiso apenas o artigo 26.^o que respeita à troca de informações internacionais. Este estudo abrange a análise das Directivas Comunitárias relativas à assistência mútua e à poupança que são muito importantes em matéria de troca de informações entre as administrações fiscais comunitárias.

Por último, é feita uma análise comparada da implementação que cada um dos Estados objecto deste estudo, Portugal, Espanha e Reino Unido fazem da implementação dos instrumentos que tutelam as trocas de informações, particularmente no que tange à implementação das Convenções modelo da OCDE.

Ao longo deste estudo verificaremos que os Estados, particularmente os três que serão objecto deste estudo comparado, tendem a utilizar fora das relações comunitárias, instrumentos bilaterais em detrimento de instrumentos multilaterais que tutelam as trocas de informações.

Alguns autores como Alfredo Garcia Prats, Markus Meinzer, Maria Esther Sanchez Lopez , têm vindo a defender o uso de instrumentos multilaterais que tutelem a troca de informação entre administrações fiscais de diferentes Estados em detrimento do uso de instrumentos bilaterais como actualmente é prática corrente entre os Estados, como poderemos ver pela análise efectuada neste estudo. Francisco Alfredo Garcia Prats⁹ chega mesmo a defender que *“Este nuevo enfoque se aprecia, de forma especial, en el ámbito de la cooperación interadministrativa. En este ámbito se manifiesta la necesidad de superar concepciones y técnicas aplicativas y de control tributario anquilosadas en el pasado, de modo que la confluencia del trabajo llevado a cabo por diferentes organizaciones internacionales refuerza la necesidad de la cooperación administrativa”*. Para este autor a intensificação da cooperação internacional deverá ser alcançada mediante dois objectivos:

- dever-se-á ¹⁰*“En primer lugar, mediante el desarrollo de foros internacionales destinados a fomentar el diálogo entre las Administraciones tributarias de los diferentes Estados, así como para el establecimiento consensuado de criterios técnicos sobre el desarrollo de las normas de derecho tributario de alcance internacional.”*

- ¹¹*“En segundo lugar, mediante el desarrollo de los mecanismos específicos de cooperación, permitiendo la instrumentación efectiva de la cooperación internacional. El desarrollo de vías de intercambio de información tributaria constituye el supuesto paradigmático.”*

Maria Esther Sanchez Lopéz¹² afirma que as diferenças existentes entre as administrações fiscais dos vários Estados constituem um obstáculo às trocas de informações a nível internacional. É pois, necessário conseguir uma certa harmonização quer a nível legislativo, quer a nível operativo, no que respeita às trocas de informações para que estas sejam, de facto, eficazes. Por isso,

⁹ Prats, Francisco Alfredo Garcia, *Cooperacion Administrativa Internacional En Materia Tributaria. Derecho Tributario Global.*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n.º 3/07, p. 6.

¹⁰ Prats, Francisco Alfredo Garcia, obra citada, p. 6.

¹¹ Prats, Francisco Alfredo Garcia, obra citada, p. 6.

¹² Lopéz, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.56.

defende a necessidade de se adoptarem instrumentos multilaterais bem como de se criar um sistema comum de trocas de informações entre os Estados, de forma a que coordenem os sistemas fiscais dos diferentes ordenamentos jurídicos . É esta a perspectiva que é defendida no âmbito deste trabalho, como aliás se verá pela conclusão deste estudo.

II. Paraísos Fiscais como consequência da globalização económica e financeira

Os paraísos fiscais surgiram na segunda metade do século xx, como consequência da mundialização financeira e económica. O desenvolvimento

dos negócios das multinacionais, apoiadas por excelentes redes de telecomunicações e tecnologias de informação avançadas conduziram a que o mundo se tornasse mais pequeno. A globalização da economia provocou uma grande movimentação de capitais a nível internacional pois estes são colocados onde existem condições mais vantajosas. A liberdade dos movimentos internacionais de capitais facilita a actividade económica, mas por outro lado, a falta de controlo sobre os mercados de capitais tem conduzido à sua utilização abusiva e à proliferação das jurisdições *offshore*. Segundo Caroline Duggart¹³ *“O primeiro ingrediente de um paraíso fiscal é a existência de impostos baixos ou a sua ausência em pelo menos, uma categoria de rendimentos”*. Os paraísos fiscais fazem com que as administrações fiscais se “vejam a braços” com enormes dificuldades pois têm de evitar que as transferências de capitais se façam elidindo o pagamento de impostos. Por outro lado, certos países adoptam medidas de concorrência fiscal prejudicial, atraindo capitais com a promessa de baixa ou nula tributação. A existência de diferentes níveis de tributação, por si só, não é prejudicial pois um determinado país pode pretender incentivar o desenvolvimento de determinadas actividades competitivas. Com efeito, como afirma Heleno Tôrres¹⁴ *“Ninguém contesta o facto de que a presença de uma certa competitividade entre os Estados é algo importante para as economias como fator de redução da pressão fiscal global, servindo de estimulante para empregarem com mais eficiência a receita pública e otimizarem seus orçamentos e serviços públicos.”*

No entanto, se um Estado tentar atrair capitais ou rendimentos de forma agressiva e que, efectivamente, pertençam a outro Estado, estimulando a fraude e a evasão fiscal, nesse caso podemos dizer que existe uma concorrência fiscal prejudicial.

O elevado nível a que chegou o problema da concorrência fiscal prejudicial levou a União Europeia e a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE), a realizarem iniciativas destinadas a combatê-lo. Assim, em Dezembro de 1997, o Conselho da União Europeia

¹³ Duggart, Caroline, *Paraísos Fiscais*, Vida Económica 2003, p.15.

¹⁴ Tôrres, Heleno, *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.68.

adoptou um conjunto de medidas destinadas a combater a concorrência fiscal prejudicial, tendo elaborado um Código de Conduta para a tributação das empresas o qual não é juridicamente vinculativo mas é considerado um instrumento politicamente importante, pois os Estados-Membros, ao aprová-lo, comprometeram-se a eliminar medidas fiscais que são concorrência fiscal prejudicial e a não introduzir, no futuro, nenhuma dessas medidas. Em 9 de Março de 1998 foi criado pelo Conselho ECOFIN¹⁵ o “Grupo do Código de Conduta”, formado por representantes dos Estados membros e da Comissão, com o objectivo de avaliar as medidas fiscais passíveis de ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do Código e de controlar a comunicação das informações concernentes a tais medidas.

A nível da OCDE surge em 1980 o relatório «*Harmful Tax Competition: An emerging Global issue*», onde se faz uma importante análise sobre a concorrência fiscal prejudicial e se preconizam medidas a tomar contra os paraísos fiscais. Em Abril de 1998 o Conselho da OCDE aprovou o relatório¹⁶ e adoptou uma Recomendação aos Governos dos Estados-Membros onde constam recomendações específicas e Princípios Directores para lidar com as práticas fiscais prejudiciais.¹⁷

O Código de Conduta da União Europeia e os Princípios Directores propostos pela OCDE são, em geral, compatíveis, nomeadamente no que concerne aos critérios utilizados para identificar os regimes fiscais prejudiciais mas diferem no que respeita ao âmbito de aplicação e funcionamento. Os Princípios Directores limitam-se às actividades financeiras e outras prestações de serviços, enquanto o Código de Conduta da União Europeia abrange actividades comerciais e industriais. Os Princípios Directores da OCDE visam um universo geográfico muito mais amplo que o Código de Conduta da União

¹⁵ O ECOFIN é composto pelos Ministros da Economia e Finanças dos Estados-Membros, bem como pelos Ministros do Orçamento, quando questões orçamentais são discutidos. Reúne uma vez por mês. O Conselho Ecofin cobre a política da União Europeia em diferentes áreas, a saber: coordenação das políticas económicas, supervisão económica, a monitorização dos Estados-Membros a política orçamental e as finanças públicas, o euro, os mercados financeiros e movimentos de capitais e as relações económicas com países terceiros. Decide, principalmente por maioria qualificada, em consulta ou co-decisão com o Parlamento Europeu, com excepção das questões fiscais, que são decididas por unanimidade.

¹⁶ *Harmful tax competition: an emerging global issue. Paris: OECD, 1998.*

¹⁷ No Conselho da OCDE de 9 de Abril de 1998 a Suíça e o Luxemburgo abstiveram-se de aprovar o relatório e de adoptar a Recomendação.

Europeia. Além disso, o relatório da OCDE, além de focar os regimes fiscais preferenciais incluem também os paraísos fiscais e as trocas de informações. O Relatório da OCDE trata dos paraísos fiscais e os regimes fiscais preferenciais prejudiciais nos Estados Membros da OCDE, nos seus territórios dependentes e nos Estados não-membros. Segundo o Relatório, os Estados que possuem regimes fiscais preferenciais podem ter interesse em eliminar a concorrência fiscal prejudicial com a condição de que outros Estados a eliminem também. Em conformidade com o Relatório da OCDE, os paraísos fiscais, oferecendo o local para a realização de investimentos passivos, para a atribuição de lucros permitindo que os negócios dos contribuintes, nomeadamente as suas contas bancárias, sejam protegidas do exame realizado pelas autoridades fiscais de outros Estados prejudicam os seus sistemas fiscais facilitando a evasão fiscal. O relatório da OCDE de 1998 estabeleceu dezanove recomendações destinadas a combaterem a concorrência fiscal internacional prejudicial, divididas em três categorias - legislação interna, tratados internacionais e intensificação da cooperação internacional. Estas recomendações estão por ordem crescente de dificuldade de implementação e decrescente em termos de eficácia, sendo as medidas unilaterais mais fáceis de adoptar por não requererem a aprovação de outros Estados, enquanto as medidas multilaterais são de aplicação mais difícil mas são, no entanto, as mais eficazes pois a coordenação na acção é essencial ao sucesso das mesmas. As recomendações concernentes à legislação interna propõem o uso mais extenso e eficaz das normas relativas às sociedades estrangeiras controladas; a adopção ou aperfeiçoamento de normas sobre os fundos de investimentos estrangeiros; a restrição de rendimentos de fonte estrangeira; um mais extenso intercâmbio de informações; o acesso adequado das autoridades tributárias às informações bancárias. No que respeita às recomendações dos tratados internacionais sobre fiscalidade é preconizado essencialmente o uso intensivo e mais eficaz do intercâmbio de informações; o aperfeiçoamento dos Comentários que acompanham os Modelos da Convenção da OCDE a fim de expurgar de ambiguidades, no que concerne à compatibilidade das medidas nacionais com tratados internacionais; a denúncia dos tratados existentes e não negociação de tratados futuros com paraísos fiscais; a realização de projectos específicos de intercâmbio de informações e a

assistência mútua pelas autoridades fiscais na recuperação de créditos tributários estrangeiros. No referente às recomendações para a intensificação da cooperação internacional foi proposta a adopção pelos Estados-Membros dos princípios directores sobre os regimes fiscais preferenciais prejudiciais e a criação de um Fórum sobre Práticas Tributárias Prejudiciais para implementar as recomendações do Relatório¹⁸; a preparação pelo Fórum de uma lista de paraísos fiscais; a adopção de medidas por Estados que mantêm vínculos especiais com paraísos fiscais, de modo a assegurar que tais vínculos não sejam usados para favorecer a concorrência fiscal prejudicial; o desenvolvimento dos princípios da boa administração tributária e o envolvimento dos Estados não membros da OCDE na promoção das recomendações do Relatório.

Em Junho de 2000, a OCDE divulgou o Relatório ¹⁹“ *Rumo a uma Cooperação Tributária Global – Progresso na Identificação e Eliminação de Práticas Tributárias Prejudiciais.*”, que contém duas listas, uma de paraísos fiscais e outra de regimes fiscais preferenciais nos Estados-membros da OCDE, em conformidade com os critérios definidos em 1998.

A última lista contém quarenta e sete regimes tributários preferenciais nas categorias de seguros, financiamento e *leasing*, gestão de fundos, bancos, regimes de sede sociais, regimes de centros de distribuição, regimes de transportes marítimos e actividades diversas. Os regimes de sociedades holding e os regimes tributários preferenciais semelhantes não foram incluídos na lista, dada a sua complexidade. Atendendo a que já se tinham comprometido a eliminar os seus regimes tributários preferenciais prejudiciais, os Estados membros deveriam fazê-lo até Abril de 2003.

¹⁸ OECD, *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OECD, 1998.

¹⁹ OECD, *Towards global tax co-operation – progress in identifying and eliminating harmful tax practices*. Paris : OECD, 2000.

Quanto à lista de paraísos fiscais^{20 21} – a lista negra - ela teve consequências muito negativas para os Estados com paraísos fiscais pois os países membros da OCDE poderiam adoptar medidas defensivas contra estes Estados.

A OCDE deu um prazo para que as trinta e cinco jurisdições definidas como paraíso fiscais introduzissem mudanças legislativas internas a fim de evitar que estes fossem considerados como paraísos fiscais. Os territórios que não procedessem às mudanças que lhes foram exigidas passariam a ser incluídos na lista das jurisdições não cooperantes. Estes Estados deveriam, até Fevereiro de 2002, decidir se cooperariam com os esforços envidados pela OCDE e deveriam, até 31 de Julho de 2005, procurar eliminar as suas práticas tributárias prejudiciais. Aqueles que não expressassem a sua intenção de mudar até Fevereiro de 2002 teriam os seus nomes incluídos numa lista de “paraísos fiscais não cooperantes” e por isso poderiam sofrer sanções.

O comité da OCDE considerou que a eliminação das práticas prejudiciais pelos Estados considerados paraísos fiscais poderia fragilizar as suas economias e, por esse motivo, a OCDE comprometeu-se a, em conjunto com outras organizações, a apoiar estes Estados na reorganização e reestruturação das suas economias.

Os Estados Unidos, durante a Administração Clinton, foram um dos maiores impulsionadores dos trabalhos da OCDE no que concerne à luta contra a concorrência fiscal prejudicial. Com a chegada de George Bush à presidência dos Estados Unidos a OCDE mudou de atitude.

Segundo Ascención Maldonado Garcia- Verdugo²², o Secretário do Tesouro dos Estados Unidos da América, Paul O’ Neil, publicou um artigo no Washington Times em 10 de Maio de 2001, criticando as medidas tomadas

²⁰ Na sequência da crise financeira internacional que eclodiu em 2008, alguns países e instituições internacionais adoptaram medidas de regulação. Uma dessas medidas foi a divulgação por parte da OCDE de uma lista de paraísos fiscais, a qual classifica os diversos países e territórios com jurisdições fiscais especiais em três classes distintas: uma lista “branca”, uma “cinza” e uma “negra”. A classificação dos países é atribuída de acordo com o grau de implementação dos padrões da OCDE.

²¹ Para mais desenvolvimentos Braz, Manuel Poirier, *Sociedades Offshore e Paraísos Fiscais*, Livraria Petrony, (2010), p.197.

²² Garcia-Verdugo, Ascención Maldonado, *Nueva Posición De La OCDE En Materia de Paraísos Fiscales*, Instituto De Estudios Fiscales, DOC. N.º 1/02, p.7.

pela OCDE a respeito da concorrência tributária prejudicial e esclarecendo a posição dos Estados Unidos sobre o assunto.

Em Maio de 2001 os Estados Unidos declararam que não apoiariam o trabalho da OCDE sobre concorrência tributária prejudicial da forma como este vinha sendo desenvolvido. Deste modo, foram feitas alterações ao projecto da OCDE sobre Práticas Tributárias Prejudiciais. Por pressão da Administração americana, eliminaram-se alguns dos elementos que permitiam considerar um território como paraíso fiscal, focando-se apenas os aspectos da falta de transparência e da troca de informações. Estas deveriam ser apenas de informações específicas, a pedido, com a finalidade de combater a prática ilegal da evasão tributária. Temendo a aplicação de sanções pelo facto do seu nome estar incluído na lista negra dos “paraísos fiscais”, a maior parte dos países incluídos inicialmente na lista fizeram compromissos com a OCDE no que se refere à troca de informações mas não se comprometeram a eliminar as suas práticas tributárias prejudiciais.

Em conformidade com o relatório da OCDE de 2004, apenas cinco Estados continuavam na lista de “paraísos fiscais não cooperantes” : Andorra, Principado do Liechtenstein, Libéria, Principado do Mónaco e República das Ilhas Marshall.

III. Trocas de Informações entre Administrações Fiscais e Inspeções Tributárias

3.1. Noção

Segundo explica Calderón Carrero ²³ *“Desde los primeros tiempos, el intercambio de información fiscal entre Estados ha respondido a la necesidad de dotar las Administraciones Tributarias de los medios adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente. El control de las obligaciones tributarias a la postre, no representa otra cosa que «administrar información», de manera que el Fisco puede controlar todo aquello de lo que tiene o puede tener conocimiento. Cuando la Administración pretende verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de contribuyentes que realizan operaciones transnacionales se encuentra frente a un grave problema: la falta de información sobre tales operaciones (Soler Roch 1997, pp.72-73 y Pagan 1990, p. 445)”*

É para fazer face à crescente dificuldade de conhecimento da real situação tributária dos contribuintes por parte das administrações fiscais dos Estados, particularmente quando envolvem operações financeiras internacionais, que surgiram as trocas de informações.

As trocas de informações consistem em modalidades de cooperação administrativa entre as administrações fiscais de diferentes Estados, com o objectivo de apurar factos atinentes a informações fiscais relacionadas com os seus contribuintes.

A troca de informações, normalmente, encontra-se consagrada em diversos instrumentos de cooperação internacional que serão objecto de análise neste estudo.

Esta troca de informações pode ocorrer de diversas formas, de acordo com o que os Estados contratantes considerarem mais conveniente e eficaz.

²³ Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 429 e 430.

Existem diversas modalidades de troca de informações. Cabe aos Estados escolherem qual a opção mais conveniente para a prossecução dos seus objectivos e mediante as que se encontram consagradas nos instrumentos de cooperação internacional que obrigam o Estado. Estas opções baseiam-se normalmente, quer no grau de cooperação que desejam conferir às suas relações internacionais, quer nos limites impostos pelas legislações nacionais de cada Estado.²⁴

Estas trocas podem revestir as seguintes modalidades:

- Troca de informações a pedido, que ocorre no âmbito de casos concretos e é em regra solicitada por um Estado quando tem necessidade de informações adicionais ou quando pretende verificar as informações dadas por um determinado contribuinte. Em regra esta troca de informações ocorre quando a administração de um Estado requerente suspeita que o contribuinte forneceu informações incompletas ou inexactas. Esta forma de colaboração entre Estados ocorre normalmente quando o Estado requerente já tiver utilizado todo o seu manancial de informação a nível interno sem que tenha obtido sucesso na sua investigação.^{25 26}

Normalmente, o pedido é dirigido por escrito à autoridade competente do Estado requerido. Este tipo de troca de informações é utilizado frequentemente quando se trata da cobrança de imposto. Constitui uma mais-valia para o Estado requerente saber que bens o contribuinte em causa possui e onde eles se situam, mas não só. O Estado requerente pode necessitar de informações para obviar uma impugnação. O Estado requerido deverá pugnar pelo auxílio exaustivo na obtenção das informações solicitadas, devendo utilizar todos os meios que tem à sua disposição, em matéria fiscal, para obter a informação solicitada.

²⁴ Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 335.

²⁵ A este respeito ver Dias, Pedro, *A Troca de Informações Entre Estados. Tentações e Parametrização*, Fiscalidade Revista De Direito E Gestão Fiscal, N.º 2, Abril 2000, p.92.

²⁶ Para mais desenvolvimentos ver Casabe, Horácio David, *Enfoques Administrativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Países Para Prevenir y Combater La Evasion Y La Elusion A Nivel Internacional*, Administración Política y Enfoques Cooperativos entre Las Administraciones Tributarias, Ministério de economia e Hacienda, 1989, p. 1267.

- Troca automática de informações - ocorre de forma sistemática, normalmente diz respeito a um conjunto de dados da mesma natureza, como, por exemplo, retenção de impostos na fonte, ou pagamentos efectuados por um dos Estados, que devem ser enviados de forma sistemática e regular.²⁷ As informações trocadas através deste método podem ser obtidas periodicamente no quadro do regime próprio do Estado. Os Estados que optam por utilizar esta modalidade nas suas convenções, escolhem antecipadamente o seu objecto e qual o procedimento a ser seguido, para que o modelo adoptado tenha maior eficácia.²⁸ Este método de troca de informações pressupõe, regra geral, um acordo prévio entre as entidades competentes dos Estados contratantes pois é necessário que se estabeleça um acordo quanto ao tipo/natureza das informações a trocar e quanto aos procedimentos a adoptar no que respeita à troca de informações. A necessidade destas especificações deve-se à imperiosa necessidade de eficiência que deve estar associada à troca de informações, por um lado e, por outro, ao facto de nem sempre existir a necessidade de ambas as partes trocarem informações sobre os mesmos elementos ou com a mesma frequência.²⁹

O tipo, a quantidade e as características dos elementos susceptíveis de serem objecto de troca de informações dependem da máquina administrativa de que cada Estado dispõe.

Daí que seja de grande importância o acordo preliminar entre as autoridades competentes sobre o procedimento a adoptar e sobre o tipo de informações trocadas. Podem ocorrer situações em que essas trocas sejam pouco eficientes, por exemplo se os dados que um dos Estados contratantes possui são escassos, ou se as relações económicas entre os Estados contratantes forem pouco desenvolvidas, ou ainda, no caso de os procedimentos atinentes à troca de informações constituírem um encargo administrativo excessivo para as administrações em causa.

²⁷ A este respeito ver Dias, Pedro, obra citada, p.92.

²⁸ Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 336.

²⁹ Ver exemplo focado por Casabe, *Horácio David, Enfoques Administrativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Países Para Prevenir y Combater La Evasion Y La Elusion A Nivel Internacional*, Administración Política y Enfoques Cooperativos entre Las Administraciones Tributarias, Ministério de economia e Hacienda, 1989, p.1266.

Daí que seja sobejamente aconselhada a utilização de formulários padronizados, quando se opta por esta modalidade. A padronização de formulários traz como vantagens, o acelerar das trocas e reduzir os esforços por parte das autoridades competentes, dado que as informações que serão objecto de troca podem ser directamente utilizáveis por parte dos funcionários encarregados do controle, as informações fornecidas podem ser comunicadas às entidades do Estado requerente sem necessidade de qualquer transcrição. De salientar que o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE preparou um formulário tipo destinado a este tipo de trocas de informação que deverá ser utilizado pelos Estados contratantes que decidirem consagrar esta modalidade de trocas de informações nas suas convenções. Esta modalidade de trocas de informações permite melhorar a transparência fiscal e detectar fraudes que poderiam permanecer insuspeitas. Os Estados devem esforçar-se por proceder à troca de informações utilizando o modo mais eficaz possível.³⁰

- Troca espontânea de informações – ocorre quando um dos Estados contratantes partilha informações que considera relevantes para o outro Estado sem que o segundo as tenha solicitado. Por exemplo, quando no âmbito de uma fiscalização a um contribuinte, num Estado, é descoberta informação que se afigura relevante para outro Estado. Estamos perante informação que não é oficialmente solicitada, mas que acaba por assumir grande relevância na cooperação entre Estados.³¹

Esta modalidade de troca de informações tem demonstrado, na prática ser mais eficaz que a troca automática, pois diz respeito, na sua grande maioria, a casos detectados e seleccionados por um funcionário da Administração Fiscal de um dos Estados contratantes, que no decurso de uma acção inspectiva detecta informação relevante e a transmite ao outro Estado contratante.

Este tipo de troca difere dos dois outros, na medida em que as informações são enviadas sem que exista um pedido prévio do outro Estado e sem que exista

³⁰ Para mais desenvolvimentos ver Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 337.

³¹ Ver exemplo focado por Casabe, *Horácio David, Enfoques Administrativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Países Para Prevenir y Combater La Evasión Y La Elusión A Nivel Internacional*, Administración Política y Enfoques Cooperativos entre Las Administraciones Tributarias, Ministério de economia e Hacienda, 1989, p.1271.

um acordo prévio entre as autoridades competentes quanto aos elementos objectos de troca e aos procedimentos a utilizar.

Segundo Maria Margarida Cordeiro Mesquita³² *“Esta modalidade tem-se revelado, na prática, geralmente mais útil que a troca automática, dado que diz respeito a situações já detectadas e seleccionadas. Daí que estejam em curso vários estudos com vista à sua intensificação.”*

Por regra, cabe às autoridades competentes do Estado que presta a informação, desencadear o procedimento para que as informações relevantes sejam levadas ao conhecimento do Estado interessado, uma vez que a troca espontânea de informações depende, essencialmente, da iniciativa do estado que presta a informação. A autoridade competente e responsável pela troca de informações deverá fazer uso dos conhecimentos e dos recursos à disposição da sua administração fiscal, para assistir o outro Estado. Esta modalidade de troca de informações exige, normalmente, algum esforço administrativo de ambas as partes, sem que, à partida, haja garantia do interesse, numa perspectiva fiscal, das informações que vierem a ser obtidas. Daí que seja de suma importância na consagração dos instrumentos que tutelam as trocas de informações entre Estados, nesta modalidade em função, por exemplo, da sua relevância geral ou dos montantes de tributação em causa. De notar que a informação trocada mediante a utilização desta modalidade deve ser sempre acompanhada de todos os documentos suplementares susceptíveis de ajudar o outro Estado.

Para maior eficácia das trocas de informações, nas modalidades atrás indicadas podem as administrações fiscais efectuar verificações fiscais.

Estas verificações fiscais podem ser:

Verificações fiscais simultâneas - por acordo entre os Estados contratantes, este fiscalizam simultaneamente, nas suas jurisdições, as declarações fiscais dos contribuintes visados pela acção inspectiva, com vista a proceder à troca

³² Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 338.

de informações entre Estados.^{33 34} Os Estados procuram coordenar as suas operações de controle da situação fiscal de uma ou mais pessoas, de forma a maximizar a eficácia da troca de informações. Esta poderá ser bastante eficaz, nomeadamente no que tange à análise das transacções entre empresas relacionadas, uma vez que facilita a eliminação da dupla tributação e a detecção de acordos em que intervenham paraísos fiscais. Os controles fiscais simultâneos contribuem para que a carga fiscal suportada pelos contribuintes seja atenuada, na medida que, ao permitir a coordenação dos pedidos das autoridades fiscais de diversos Estados e ao evitar duplicações, diminui os custos para o Estado. A autoridade competente do Estado requerente deverá informar o outro Estado sobre os casos sobre os quais incidirá a verificação/exame, sendo que a autoridade fiscal do Estado requerido deva informar se aceita proceder a um controle fiscal simultâneo ou não, podendo, inclusive, seleccionar outros casos que poderão ser objecto de verificação/exame. De salientar que o controlo fiscal simultâneo só é possível entre administrações fiscais de Estados que tenham um interesse comum ou complementar face à situação fiscal dos contribuintes em causa. Não obstante, mesmo que exista um interesse comum na verificação de um determinado contribuinte, a autoridade competente requerida pode considerar que as operações em questão não são suficientemente importantes e que não justificam os custos inerentes ao procedimento. Temos que ter sempre presente que a verificação fiscal simultânea tem sempre por base a existência de um interesse comum entre dois ou mais Estados no controle/exame da situação fiscal de um ou mais contribuintes. Por isso, as verificações fiscais simultâneas podem ser aplicadas quer a um contribuinte (pessoa singular ou colectiva) que exerce a sua actividade num dos Estados, como a um contribuinte que exerce a sua actividade em dois ou mais Estados. Quando se acorda sobre a necessidade de proceder à verificação fiscal simultânea, os funcionários da administração fiscal encarregada do caso objecto da

³³ Ver exemplo em Casabe, *Horácio David, Enfoques Administrativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Países Para Prevenir y Combater La Evasion Y La Elusion A Nivel Internacional*, Administración Política y Enfoques Cooperativos entre Las Administraciones Tributarias, Ministério de economia e Hacienda, 1989, p. 1269.

³⁴ Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p.462.

verificação examinarão conjuntamente com os colegas da administração fiscal do Estado requerido, qual o programa de verificação, os exercícios fiscais que devem ser cobertos, as questões que devem ser examinadas. Uma vez acordadas as linhas de orientação da verificação fiscal simultânea, os funcionários das administrações fiscais de cada um dos Estados levarão a cabo as respectivas verificações, nos respectivos Estados. Se, porventura, os contribuintes objecto de verificação fiscal são empresas relacionadas entre si, a solução mais desejável será a de confiar a responsabilidade de coordenação do procedimento de verificação e da respectiva troca de informações às autoridades competentes do Estado onde a sociedade-mãe se encontra estabelecida. Se a sociedade-mãe fôr alvo também do procedimento de verificação e a sua sede se encontrar fora do território dos Estados que participam na verificação, as autoridades competentes dos Estados envolvidos no procedimento de verificação, designarão em conjunto qual o país que assegurará a coordenação das trocas de informações.

Verificações fiscais no estrangeiro ³⁵— consiste em os Estados autorizarem a presença de representantes de autoridades fiscais de um outro país no seu território, para que estes possam assistir ao desenrolar de uma investigação levada a cabo pela administração fiscal daquele Estado. A pertinência desta modalidade de verificações fiscais prende-se com o facto de, não raras vezes, os procedimentos escritos levarem mais tempo e por isso por vezes tornarem-se ineficazes. Por outro lado, é fundamental ter uma visão global das relações de natureza comercial, especialmente quando as trocas comerciais envolvem mais do que um ordenamento jurídico, daí que esta modalidade seja de grande utilidade em alguns casos pois permite acompanhar de perto uma verificação realizada num outro Estado. O desenrolar desta modalidade varia muito consoante as regras internas de cada Estado. Não obstante, há três aspectos que, por norma, são tidos em conta, são eles, a autorização do contribuinte, a coordenação da acção pela autoridade nacional e a permissão da colaboração ou não do funcionário da outra administração. Quem tem legitimidade para

³⁵ Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 339.

decidir sobre a permanência de um funcionário da administração fiscal de um outro Estado no seu território é o Estado onde a verificação fiscal tiver lugar. Esta questão é de grande delicadeza pois pode ser considerada como uma violação à soberania ou como sendo contrária à política ou procedimentos do Estado requerido. Muitas vezes esta presença só é autorizada com o consentimento do contribuinte. Esta modalidade de verificações fiscais começa por ser desencadeada através de um pedido de informações. Se a administração fiscal do Estado requerido não conseguir facultar as informações solicitadas, por não se encontrarem disponíveis na sua administração, o Estado requerido informará o Estado requerente da necessidade de uma operação de verificação especial, a qual deve estar previamente prevista no âmbito da Convenção sobre Dupla Tributação. O Estado requerente deverá solicitar que os seus funcionários estejam presentes quando se der a acção inspectiva especial. Este tipo de verificação fiscal só deverá ser requerida quando a autoridade competente do Estado requerente estiver convencida que o controle efectuado no país estrangeiro poderá contribuir significativamente para a resolução de um problema fiscal que se coloca a nível interno com um determinado contribuinte.

Cumprir ainda fazer referência às trocas triangulares. De acordo com a Maria Margarida Cordeiro Mesquita,³⁶ *“Esta designação, identifica aquelas situações em que existe uma troca alargada e simultânea de informações entre vários parceiros convencionais ligados entre si por instrumentos internacionais bilaterais ou multilaterais, ou ainda situações em que estando os países A e B e os países B e C ligados por convenções bilaterais, e tendo havido troca de informações entre A e B, B as fornece a C. é esta última situação que mais frequentemente se associa aquela designação. Enquanto nada parece haver a opor à primeira hipótese, no segundo caso a troca de informações só deve ocorrer se o tratado entre A e B o permitir. A deverá ser chamado a autorizar, assegurando-se de que os limites à troca de informações vinculam B sob a convenção entre A e B também vinculam C ao abrigo da convenção entre B e C.”*

³⁶ Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, pág. 339.

A doutrina tem condenado as “fishing expeditions”³⁷, que são vistas como tentativas de acesso generalizado à informação que se encontra à disposição de outro Estado. O Estado requerente tem de justificar a utilidade das informações solicitadas para a sua investigação.

A este respeito convém atentar no que ensina Maria Esther Sanchez Lopez³⁸ “*El critério de interés previsible tiene como finalidad establecer un intercambio de información tan amplio como sea posible y, al mismo tiempo, aclarar que las partes contratantes no tiene libertad para realizar entrevistas preliminares en busca de pruebas comprometedoras ni para solicitar información que tenga pocas probabilidades de resultar significativa con respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente.*”

As modalidades de trocas de informações e inspecções fiscais que aqui foram mencionadas não são estanques, é sempre possível fazer surgir novas formas de cooperação, nomeadamente através da utilização conjunta das modalidades atrás referidas ou de outras que melhor se adequem às necessidades dos Estados, em conformidade com os casos a serem investigados.

3.2. Fontes das trocas de Informação

Como vimos anteriormente, as trocas de informações estão consagradas em diferentes instrumentos de cooperação internacional. Estes podem ser bilaterais ou multilaterais.

No que respeita às trocas de informações tuteladas em instrumentos bilaterais temos as convenções modelo da OCDE, a Convenção Modelo das Nações Unidas, a Convenção Modelo Norte Americana.

³⁷ Andar à “caça” de informações, de acordo com a tradução que consta no *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 601.

³⁸ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributária entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.30.

As convenções Modelo da OCDE têm como objectivo desenvolver a cooperação internacional para que haja uma aplicação mais eficiente das legislações fiscais nacionais. Estes modelos têm como objectivo conciliar a necessidade da assistência internacional com vista ao apuramento e à cobrança de impostos, com o respeito pelas características próprias dos sistemas jurídicos, bem como com a necessidade de confidencialidade das informações trocadas entre autoridades nacionais e com os direitos fundamentais dos contribuintes. Com este intuito, elaboram modelos de convenções que têm um carácter geral e multilateral, ou seja, abrangem diversas modalidades de assistência e cooperação, cobrem um vasto leque de impostos e possibilitam que a cooperação internacional entre vários Estados seja feita de uma forma mais célere e eficaz, uma vez que conduzem à aplicação e interpretação uniforme das disposições nelas contidas.³⁹

Assim surgiram as primeiras convenções modelo para evitar a dupla tributação internacional doravante designadas por CDT's e mais tarde, em 2002, a convenção modelo para trocas de informação em matéria tributária.

O primeiro dos modelos de CDT's surgiu em 1963, e constituía um modelo a ser seguido nos tratados bilaterais cujo escopo era evitar a dupla tributação do rendimento e do capital.^{40 41} No seu artigo 26.º, consagrava a troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados contratantes, única e exclusivamente na modalidade de troca de informações a pedido. Esta troca tinha um carácter supletivo, ou seja, o Estado requerente deveria esgotar primeiro todas as fontes internas à sua disposição. Este artigo estabelecia ainda uma cláusula de confidencialidade no que respeitava às informações trocadas, estas apenas podiam ser comunicadas às entidades competentes (entidades que tinham a seu cargo a liquidação ou cobrança de impostos). Este artigo 26º da convenção modelo da OCDE, previa limites a esta troca de

³⁹ Esquivias, María Dolores Bustamante, *Intercambio de Información Internacional*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volume II, Dirección: Téodoro Cordón Ezquerdo, 3ª Edición, IEF, 2007, p. 1213.

⁴⁰ A este respeito ver Dias, Pedro, *A Troca de Informações Entre Estados. Tentativas e Parametrização.*, Fiscalidade Revista De Direito E Gestão Fiscal, N.º 2, Abril 2000, p. 779.

⁴¹ Esquivias, María Dolores Bustamante, *Intercambio de Información Internacional*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volume II, Dirección: Téodoro Cordón Ezquerdo, 3ª Edición, IEF, 2007, p. 1214.

informações, a saber: nenhum Estado poderia ser obrigado a fornecer informações cuja obtenção violasse a sua legislação ou prática administrativa, ou que violasse a legislação ou prática administrativa do Estado requerente e, por último, nenhum Estado poderia ser obrigado a transmitir informações reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou que sejam contrárias à ordem pública.⁴²

Este modelo de 1963 foi revisto e substituído em 1977, por um outro modelo, no qual se alterou e alargou o âmbito das trocas de informação. No modelo de 1977, também no seu artigo 26.º, passam a ser possíveis trocas de informações relativas a não-residentes de ambos os Estados signatários, passam a estar previstas outras modalidades de trocas de informações. Para além das trocas a pedido, consagram-se também as trocas de informações automáticas e espontâneas. No que respeita à confidencialidade, estatui-se que a informação recebida por um Estado contratante será considerada secreta nos mesmos moldes das informações obtidas através da legislação nacional. No que respeita às entidades competentes para a comunicação da informação objecto de troca, é alargado o âmbito, ou seja, deixa de ser possível comunicar apenas às entidades que tinham a seu cargo a liquidação ou cobrança de impostos, passando também a ser possível a comunicação às entidades responsáveis pelo exercício da acção criminal ou entidades administrativas responsáveis pela decisão de recursos respeitantes aos impostos visados pela convenção. Estas informações passam a ter um carácter público, na medida em que podem ser utilizadas em audiências públicas e em decisões judiciais.⁴³

Em 1992, foi elaborado um novo modelo da OCDE, para substituir os anteriores. Não obstante, no que respeita às trocas de informações, manteve as alterações introduzidas no modelo de 1977, pelo que não há alterações significativas a assinalar.⁴⁴

⁴² A este respeito ver Esquivias, Maria Dolores Bustamante, obra citada, p. 1212

⁴³ Dias, Pedro, *A Troca de Informações Entre Estados. Tentações e Parametrização.*, Fiscalidade Revista De Direito E Gestão Fiscal, N.º 2, Abril 2000, p.83.

⁴⁴ Antón, Fernando Serrano, *Los Principios Básicos De La Fiscalidad Internacional y Los Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura Y Aplicación*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p.247.

Actualmente encontra-se em vigor o modelo introduzido em 2002, cuja última actualização sofrida foi em Maio de 2010⁴⁵, e que será objecto de análise no próximo capítulo.

Para além dos modelos da OCDE, existem outros modelos que servem de base a convenções que pretendem evitar a dupla tributação internacional e combater a fraude e evasão fiscal. Assim, temos o modelo das Nações Unidas⁴⁶ que, no que respeita à troca de informações, se distingue do modelo da OCDE de 1992, por referir expressamente que a troca de informações tem como objectivo específico o combate à fraude e evasão fiscal e que devem as autoridades competentes, mediante consulta, desenvolver e regular as condições e metodologias que devem ser seguidas no que toca a assuntos objecto de troca de informações, devendo, sempre que necessário e apropriado, incluir trocas de informações relativas à evasão fiscal.

É de referir o modelo norte-americano⁴⁷, que foi desenvolvido pelas autoridades norte-americanas e que é utilizado nas relações bilaterais deste país com outros Estados. Este modelo, no seu artigo respeitante às trocas de informação, tem por base a CDT modelo da OCDE de 1992, tendo sido introduzidas, no entanto, algumas alterações, a saber: estatui-se que o Estado requerido deve usar da mesma diligência que usaria se se tratasse de um caso respeitante aos seus próprios impostos. Quando solicitada, a autoridade requerida deverá enviar ao Estado requerente documentos que possam ser utilizados como prova nos processos que estejam a decorrer no Estado requerido. A troca de informações é extensível a qualquer dos impostos que integrem o sistema fiscal do Estado contratante e não apenas aos impostos cobertos pela Convenção.⁴⁸

⁴⁵ http://www.oecd.org/document/16/0,3746,en_2649_33747_45276880_1_1_1_1,00.html

⁴⁶ Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 343.

⁴⁷ Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, obra citada, p. 340.

⁴⁸ Antón, Fernando Serrano, *Los Principios Básicos De La Fiscalidad Internacional y Los Convenios Para Evitar La Doble Imposición Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura Y Aplicación*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p. 254.

Quanto às convenções multilaterais, temos:

A Convenção Nórdica sobre Assistência Mútua, celebrada em 1989 e que foi a primeira convenção multilateral referente à troca de informações. Esta convenção veio estabelecer a cooperação administrativa entre as autoridades fiscais da Dinamarca, das Ilha Faroé, da Gronelândia, Finlândia, Noruega e Suécia. Nesta convenção encontra-se prevista, não só a troca de informações entre as autoridades fiscais dos Estados contratantes como também a notificação de documentos e a assistência na cobrança de receitas fiscais. A troca de informações encontra-se consagrada, apenas, quando o Estado requerente não puder obter a informação pelos seus próprios meios e quando o próprio Estado requerente estiver em condições de satisfazer um pedido análogo quando este lhe for solicitado pelo outro Estado.

A Convenção do Conselho da Europa, que respeita à assistência mútua administrativa em matéria fiscal, estabelece a cooperação referente a estas matérias, prevendo trocas de informações não só nos modelos tradicionais, mas também através de fiscalizações fiscais simultâneas, participação em fiscalizações fiscais no estrangeiro, assistência à cobrança e à notificação de documentos.⁴⁹

Directivas da União Europeia

Para além das convenções e como exemplo de instrumento multilateral temos as Directivas da União Europeia.

A Directiva 2011/16/UE, 15 de Fevereiro, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revogou a Directiva 77/799/CEE, que estabelecia o regime da assistência mútua e da cooperação administrativa entre os Estados-Membros. Esta directiva tem como fim o reforço da cooperação entre as administrações fiscais dos Estados membros, para que se coloque um travão à fraude e evasão fiscal.

Ainda no plano Comunitário, a Directiva 2003/48/CE, de 3 de Junho relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, e a Directiva

⁴⁹ Amorós, Miguel Cruz, *El Intercambio De Información y El Fraude Fiscal*, Nuevas Tendencias En Economía y Fiscalidad Internacional, Septiembre- Octubre 2005, n.º 825, ICE, p. 182.

77/388/CEE, de 17 de Maio, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios e sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

I.V.Convenções Modelo da OCDE

As Convenções Modelo da OCDE visam fomentar a cooperação internacional, assegurando uma melhor aplicação das leis fiscais nacionais, no respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes. Nestas convenções modelo estão previstas formas de cooperação administrativa entre os Estados em matéria de determinação de cobrança de impostos, tendo em vista o combate à evasão e

fraude fiscais.⁵⁰ Essas formas de Cooperação vão desde a simples troca de informações à cobrança de créditos fiscais no território de um outro Estado.

As Convenções Modelo procuram ter em atenção o respeito pelas características próprias dos sistemas jurídicos dos Estados contratantes, nomeadamente no que concerne à confidencialidade das informações trocadas entre as autoridades nacionais e, sobretudo, no que tange aos direitos dos contribuintes. Ao celebrar e colocar em prática a Convenção, as autoridades fiscais nacionais devem ter em conta o respeito pelos direitos que assistem aos contribuintes de cada Estado contratante.

Quando falamos dos modelos da OCDE estamos a falar não só das Convenções Modelo Para Evitar a Dupla Tributação Internacional (doravante designadas por CDT's), mas também do Modelo de Acordo Sobre Trocas de Informações em Matéria Fiscal(doravante designadas por ATI's).

As CDT's são convenções cujo principal objectivo é a estatuição de mecanismos que permitam evitar a dupla tributação internacional. Não obstante as CDT's incluírem na sua designação a referência a convenções para evitar a dupla tributação internacional, a verdade é que não lidam exclusivamente com a prevenção da dupla tributação internacional, mas prevêm outras matérias, tais como a prevenção da evasão fiscal e a não discriminação. Daí que seja de fulcral importância a análise destas CDT's modelo emanadas pela OCDE bem como das alterações que lhe têm vindo a ser introduzidas ao longo dos anos.⁵¹

O primeiro destes modelos da OCDE relativo a CDT's data de 1963 e o seu objectivo foi o de procurar introduzir procedimentos eficazes no sentido de evitar a dupla tributação internacional. Pretendia-se encontrar uma solução comum para problemas comuns que se colocavam a países diferentes. Originalmente foi desenvolvido com o intuito de se proceder à harmonização das convenções entre os países membros da OCDE . Na actualidade, tem

⁵⁰ Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2ª Edição Actualizada, Almedina, 2007, p. 772.

⁵¹ Xavier, Alberto, obra citada, p. 774.

vindo a ganhar uma importância crescente e a sua influência tem vindo a estender-se a países não membros.⁵²

A troca de informações encontra-se prevista no artigo 26.º da CDT Modelo da OCDE, que prevê os mecanismos para que sejam efectuadas trocas informações entre os Estados contratantes .

A Convenção de 1963 e o artigo 26.º em particular, foram revistos em 1977, dando lugar à Convenção Modelo de 1977. Esta revisão teve como objectivo não só explicitar os aspectos que davam azo a interpretações divergentes, bem como o de consagrar expressamente a possibilidade de a informação trocada ser utilizada num processo que tenha um cariz público e não esteja coberto pelo sigilo.

Assim, na CDT Modelo de 1977 passam a ser abrangidos pela troca de informações entre os Estados Contratantes os sujeitos passivos não residentes nesses Estados. Na Convenção Modelo de 1977 a troca de informações passou a poder abranger informações que visem, ou de alguma forma sejam relevantes, para a verificação/ implementação de impostos nacionais que, embora não sejam expressamente previstos na Convenção, a tributação neles prevista não seja contrária à própria Convenção. Nesta Convenção de 1977 foi também resolvida a questão do grau de sigilo a que estaria sujeita a informação trocada. Assim, no que respeita à troca de informações propriamente dita, consagrou-se na CDT modelo de 1977 que todas as informações recebidas pelo Estado requerente devem ser tratadas com o mesmo nível de sigilo a que a legislação do Estado requerido obriga. Por outro lado, consagrou-se que o Estado requerente pode divulgar as informações recebidas aos tribunais ou órgãos administrativos que se encontrem envolvidos em processos que digam respeito a impostos abrangidos pela Convenção. Segundo o preceituado nesta Convenção Modelo, a informação trocada entre os Estados Contratantes poderá ser divulgada numa audiência pública ou em

⁵² Ver OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 16 e 17.

decisões judiciais.⁵³ De acordo com o relatório do Comité para os Assuntos Fiscais⁵⁴ *“This question of relation between the 1963 Draft Convention and the 1977 Model Convention is relevant to most countries since conventions signed before 1977 represent roughly 40 % of the Conventions between member countries. International practice of exchanges of information developed gradually prior to the 1980s. Whilst initially, tax administrations had insufficient experience, many States have developed exchanges of information in the interim, so that they have become an efficient tool for international cooperation. Such developments are apparent from a comparison of the Commentary on the 1963 and 1977 texts of article 26. While the 1963 Commentary reflect the limited experience then available, the 1977 Commentary, without changes of substance, take account of the broader experience acquired by Member countries.”*

O Modelo de 1992 foi elaborado para substituir os anteriores. Não obstante, no que respeita às trocas de informações, manteve as alterações introduzidas no modelo de 1977, pelo que não há alterações significativas a assinalar. Aliás, a Convenção Modelo de 1992 mais não é mais que a Convenção Modelo revista, com os contributos e emendas que foram feitos e introduzidos quer por Estados membros, quer por Estados não membros da OCDE . A Convenção Modelo de 1992 reflecte o esforço do Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE, para manter actualizada a Convenção no que respeita à legislação fiscal internacional, bem como os seus princípios.

4.1. Análise do artigo 26.º do actual modelo de CDT'S elaborado em 2005 com as alterações introduzidas em 2010

A actual CDT Modelo da OCDE, foi elaborado em 2005, tendo sido introduzidas recentemente alterações em 2010. Segundo o relatório explicativo do modelo

⁵³ Para mais desenvolvimentos ver Carrero, José Manuel Calderon, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p. 1195.

⁵⁴ *Tax information Exchange Between OECD – A survey of Current Practices* , A report by the committee on Fiscal Affairs, OECD 1994.

de CDT⁵⁵, as alterações introduzidas nos vários modelos da CDT e em particular no artigo 26.º, não pretenderam alterar o seu âmago mas sim resolver questões de interpretação do mesmo. As alterações efectuadas foram no sentido de esclarecer dúvidas interpretativas que se colocavam, bem como o de actualizar fazendo reflectir as práticas correntes entre os países da OCDE no que se refere à troca de informações.

O artigo 26.º do CDT estabelece um fundamento jurídico para que seja possível comunicar dados com relevância fiscal entre administrações fiscais, de forma a garantir a confidencialidade da informação. Assim, no número 1, estatui regras no âmbito das quais a informação pode ser trocada da forma mais ampla possível. Este artigo prevê também que as trocas de informações não se limitem apenas ao acordado no artigo 1.º e 2.º ⁵⁶do Modelo de CDT, devendo ser o mais amplas possível, incluindo trocas de informações sobre não residentes, abrangendo impostos que não estejam claramente definidos no âmbito do artigo 1.º e 2.º do CDT.

A principal regra no que toca à troca de informações está contida no n.º 1 do artigo 26.º e estatui que as autoridades competentes dos Estados contratantes devem trocar informação sempre que esta demonstre ser “*previsivelmente relevante*” para averiguar a correcta aplicação das disposições da convenção ou da legislação dos ordenamentos jurídicos dos Estados contratantes. O pressuposto do “previsivelmente relevante” foi estabelecido para permitir alargar o âmbito das trocas de informações da forma mais ampla possível e ao mesmo tempo clarificar que os Estados contratantes não têm liberdade para desenvolver “*fishing expeditions*”, ou seja, a procura de ordenamentos com uma carga tributária mais favorável ou de requerer informação que não seja relevante para uma investigação fiscal ou em relação a um determinado contribuinte. Não obstante, de acordo com o comentário à Convenção modelo,

⁵⁵ OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 600.

⁵⁶ Ver artigo 26.º n.º 1 e 2 da CDT modelo.

os Estados contratantes podem concordar com uma formulação alternativa deste pressuposto, desde que seja consistente com o “objectivo” do artigo.⁵⁷

A troca de informações cobre todas as matérias relativas à fiscalidade, sem contudo prejudicar as regras gerais e as garantias no que respeita aos direitos dos arguidos e das testemunhas. A troca de informações no que respeita à responsabilidade criminal pode igualmente estar prevista nos acordos bilaterais e multilaterais.

Uma das limitações que se colocam à troca de informações é o facto de se ter estatuído que a informação objecto de troca deve ser dada somente na medida em que a tributação nos termos da legislação fiscal nacional não é contrária à Convenção. A informação a que se refere o n.º 1 do artigo 26.º não está limitada a um contribuinte específico. As autoridades competentes podem trocar outro tipo de informação “sensível” que esteja relacionada com a administração fiscal e com as possibilidades de incumprimento por parte dos contribuintes tais como técnicas de análise de risco ou esquemas de evasão fiscal.

As possibilidades de assistência fiscal entre Estados não estão limitadas às existentes nos acordos internacionais entre os Estados contratantes que estejam relacionados com a cooperação em matéria fiscal.⁵⁸

O artigo 26.º prevê que a troca de informações seja levada a cabo de três formas distintas:

- troca de informações a pedido – como o seu próprio nome indica é realizada quando as autoridades competentes do Estado pedem às de outro Estado dados sobre um determinado contribuinte que se encontra a ser investigado. Salientamos o facto de se entender que se deve privilegiar o uso das bases de

⁵⁷ Esquivias, Maria Dolores Bustamante, *Intercambio de Información Internacional*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volume II, Dirección: Téodoro Cordón Ezquerdo, 3ª Edición, IEF, 2007, p.1232.

⁵⁸ OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 602.

dados e fontes de informação próprias, antes de se proceder a um pedido de informações feito ao outro Estado;

- troca de informações automática – este tipo de intercâmbio de informação realiza-se de acordo com um plano acordado previamente entre as autoridades de diferentes Estados. Esta troca de informações é relativa a uma ou várias categorias de rendimentos. Trata-se de um mecanismo anti-fraude bastante eficiente, uma vez que os dados são estandardizados e informatizados de forma a que se proceda à transmissão electrónica dos mesmos, facto que facilita o seu processamento e recepção por parte do Estado requerente. Assim, as informações que tenham a sua origem num Estado contratante são automática mente recepcionadas no outro Estado contratante;

- troca de informações espontânea – este tipo de troca de informações ocorre quando as autoridades de um Estado consideram que um contribuinte que esteja a ser investigado poderá estar igualmente a defraudar as obrigações fiscais noutro Estado com o qual o primeiro possui uma CDT's. Este tipo de intercâmbio é despoletado através de um requerimento por parte de um dos Estados co-contratantes e tem um carácter esporádico.

Estas três formas de trocas de informação podem ser usadas de forma combinada. De sublinhar que o artigo não restringe a estes métodos as possibilidades para efectuar trocas de informações. A forma pela qual as trocas de informação são efectuadas é definida pelos Estados contratantes. Por exemplo, estes podem desejar utilizar sistemas electrónicos ou outro tipo de sistemas tecnológicos, inclusivamente sistemas que introduzam e melhorem a segurança do sigilo das informações trocadas e que diminuam o tempo de espera entre o pedido e a resposta a esse pedido.⁵⁹

Os Estados contratantes devem observar as leis de protecção de dados dentro dos seus sistemas internos, para o efeito podem querer incluir uma cláusula nas suas convenções bilaterais que preveja a protecção de dados pessoais.

⁵⁹ Para mais desenvolvimentos ver OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 605.

Nas Convenções Modelo anteriores a 2000 este artigo só autorizava a troca de informações e o uso de informação trocada, desde que fosse em relação aos impostos cobertos pela Convenção e previstos no artigo segundo da CDT's.

O artigo 26.^º foi alterado de forma a que fosse possível trocar informações relativamente a qualquer imposto vigente num dos Estados contratantes. Alguns dos Estados contratantes podem não se encontrar em posição de proceder à troca de informações ou usar a informação fornecida pelo outro Estado contratante, no que respeita aos impostos não previstos na Convenção. Estes Estados são livres de restringir o fim que se encontra prescrito no n.º1 do artigo 26.^º aos impostos previstos na Convenção.⁶⁰ Estamos aqui perante o que Calderón Carrero⁶¹ ensina como sendo o princípio da subsidiariedade *“En segundo lugar, los CDIS solo autorizan el intercambio de información que resulte necesaria para el outro Estado. Coincidimos con los profesores Paolo Taboada (1190, pp.299-300) y Casado Ollero/De La Peña (1991, p. 417), cuando afirman que este presupuesto concurre quando los datos que van a ser intercambiados poseen transcendência tributaria para el Estado requiriente – por ejemplo, para la aplicación del CDI o de la legislación interna. Este condicionante, a su vez, lleva implícito que el Estado que solicita la información no haya podido obtenerla, pese haber empleado todos los medios de los que dispone a tal efecto (exhaustion rule/principio de subsidiariedad.”* Pode dar-se o caso de o Estado contratante precisar de receber a informação requerida obedecendo a procedimentos formais específicos para satisfazer requisitos legais. Os Estados contratantes devem envidar todos os esforços para cumprir estes requisitos. Não obstante, de acordo com o n.º3 do artigo 26.^º, o Estado requerido pode declinar fornecer a informação, de acordo com os procedimentos formais requeridos, se os mesmos não forem permitidos no seu ordenamento jurídico ou pelas suas práticas administrativas. A recusa em

⁶⁰ Esquivias, María Dolores Bustamante, *Intercambio de Información Internacional*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volume II, Dirección: Téodoro Cordón Ezquerdo, 3ª Edición, IEF, 2007, p.1231 e 1232.

⁶¹ Carrero, José Manuel Calderon, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p.442.

apresentar a informação na forma requerida não afecta a obrigação de fornecer a informação pedida.

Nada, na Convenção, impede a aplicação das disposições do artigo 26.º com relação à troca de informações que exista anteriormente à entrada em vigor da Convenção, desde que a assistência fornecida pelo Estado requerido, com respeito à informação trocada, seja efectuada depois da Convenção ter entrado em vigor e as disposições constantes dos artigos se terem tornado eficazes. No entanto, os Estados contratantes podem definir em que medida as disposições do artigo 26.º são aplicáveis à informação trocada, especialmente quando as disposições daquela convenção afectem os impostos devidos ou a cobrar num determinado período de tempo.

De acordo com o n.º2 do artigo 26.º a assistência recíproca entre administrações fiscais só é possível se cada uma das administrações envolvidas tiver a certeza que a outra tratará com confidencialidade a informação recebida durante o processo de cooperação entre ambas. As regras de confidencialidade aplicam-se a todos os tipos de informação recebida, inclusivamente à informação fornecida num pedido e à informação transmitida na resposta a esse pedido. A manutenção do segredo na recepção da informação solicitada já é uma questão do ordenamento jurídico do Estado requerente.⁶²

O n.º 2 do artigo 26.º preconiza que a informação comunicada ao abrigo desta convenção deve ser tratada da mesma forma, ou seja, com o mesmo grau de sigilo, no Estado receptor da informação, bem como seria no Estado emissor da informação. As sanções para a violação das regras de sigilo no Estado receptor serão reguladas pelas leis administrativas e penais deste Estado.⁶³ A informação recolhida apenas pode ser disponibilizada às autoridades e funcionários envolvidos na sua recolha ou análise para reforço ou acusação no

⁶² OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 609.

⁶³ A este respeito ver Carrero, José Manuel Calderon, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p. 458 e 459.

que respeita à determinação de recursos relativamente a impostos em relação aos quais as informações podem ser trocadas de acordo com o estatuído no n.º1. O que significa que a informação pode também ser comunicada ao contribuinte ou seu representante ou a testemunhas. A informação poderá também ser divulgada às autoridades governamentais ou judiciais encarregues de decidir se a informação em causa deve ser dada a conhecer ao contribuinte, seu representante legal ou testemunhas. A informação recebida pelo Estado contratante pode ser utilizada por pessoas ou autoridades mas apenas para os fins descritos no n.º 2 do artigo 26.º. Além disso, a informação estatuída no n.º 1 do artigo 26.º, quer se trate de um contribuinte específico ou não, não deve ser divulgada às autoridades que não se encontrem mencionadas no n.º 2, independentemente das leis internas do país sobre divulgação de informação, tais como o direito à informação ou outra legislação que permita um maior acesso à informação governamental. A informação pode igualmente ser divulgada a órgãos de fiscalização. Estes órgãos de fiscalização podem incluir autoridades que supervisionam a administração fiscal, ou até mesmo autoridades policiais, como parte da administração geral do Estado contratante. Nas suas negociações bilaterais, no entanto, os Estados contratantes podem partir deste princípio e concordar em excluir a divulgação da informação a órgãos de supervisão.^{64 65}

A informação solicitada, recebida pelo Estado requerente, pode ser divulgada a um terceiro país, desde que a permissão dessa divulgação esteja expressamente prevista no artigo da Convenção, entre os Estados contratantes.

Do mesmo modo, se a informação parecer relevante para o Estado receptor da informação, para outros fins que não os referidos no artigo segundo da Convenção, esse Estado não deve utilizar essa informação com vista a alcançar outros fins pretendidos mas deve recorrer a meios legítimos para as finalidades pretendidas. Por exemplo, se as autoridades do Estado requerente

⁶⁴ Carrero, José Manuel Calderon, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p. 459.

⁶⁵ OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p. 616.

estiveram perante um crime não fiscal e a informação solicitada ao Estado requerido contribuir para a investigação e provável acusação no âmbito do processo crime não fiscal, o Estado requerente não deve lançar mão do CDT mas recorrer a um tratado relativo a assistência judicial mútua.

Os Estados contratantes podem considerar útil a partilha de informação fiscal solicitada pelas autoridades competentes com outras autoridades judiciais daquele Estado, para auxiliar na investigação de ilícitos de extrema relevância, tais como branqueamento de capitais, corrupção, financiamento de terrorismo. Os Estados contratantes que desejem alargar os fins pelos quais podem usar a informação trocada de acordo com este artigo, podem fazê-lo colocando uma adenda no n.º 2, a qual preveja que a informação trocada poderá ser utilizada para outros fins, quando essa informação seja passível de utilização para esse fim, nos termos da Lei de ambos os Estados contratantes e a autoridade competente do Estado requerido o permita. De acordo com o estatuído no n.º 2 do artigo 26.⁶⁶, a informação obtida pode ser comunicada ao contribuinte, ao seu representante e até às testemunhas, bem como às autoridades administrativas, policiais e judiciais. Pode igualmente ser divulgada em tribunal em sessões públicas ou em decisões que revelem o nome do contribuinte. Se a informação for utilizada no âmbito de um processo que esteja a correr em tribunal ou em decisões judiciais que sejam tornadas públicas, é claro que, desde esse momento, a informação pode ser citada, até mesmo como possível prova. O que não significa que as pessoas e as autoridades mencionadas anteriormente tenham permissão para facultar, se solicitadas, a informação adicional que receberam. Se um ou ambos os Estados contratantes colocarem objecções à divulgação da informação no âmbito de um processo judicial que esteja a correr em tribunal, ou se objectarem pelo facto de a informação assim divulgada poder ser utilizada para outros fins, por este não ser o procedimento correcto à luz da lei nacional, devem mencioná-lo expressamente.

O n.º3 do artigo 26.º clarifica que o Estado contratante não é obrigado a ir para além das suas normas internas e práticas administrativas colocando a informação à disposição do outro Estado contratante. No entanto, as

⁶⁶ Ver artigo 26.º da CDT modelo da OCDE.

disposições internas concernentes ao sigilo fiscal não devem ser interpretadas como sendo um obstáculo às trocas de informação no âmbito do presente artigo. Como já foi referido, as autoridades do Estado requerente estão obrigadas a observar sigilo em relação à informação recebida no âmbito deste artigo. Alguns ordenamentos jurídicos incluem procedimentos para notificar a pessoa que fornece a informação e/ou o contribuinte que é objecto do inquérito que dá origem à troca de informações. Estas notificações procedimentais podem ser um aspecto importante para acautelar os direitos dos contribuintes à luz das legislações nacionais.⁶⁷ Elas podem ajudar a prevenir erros (ex. no caso de engano sobre a identidade do investigado) e podem facilitar a troca de informações, permitindo aos contribuintes investigados a possibilidade de colaborar voluntariamente, apoiando assim a investigação.⁶⁸ Calderón Carrero, a este respeito afirma, que *“En todo este tipo de hipótesis se plante ala cuestión de si procede solicitar los datos al obligado tributário que teoricamente los tiene bajo su control o si, por el contrario, tal información debe ser requerida com arreglo al CDI entre los dos Estados implicados. A nuestro juicio, esta segunda via – la del CDI es la que resulta más aconsejable por diversas razones; por un lado, será la que resulte más efectiva, dado que lo normal es que los obligados tributários se opongan a una solicitud de datos de esta naturaleza; por outro lado, no se pude desconocer que, em muchos casos, el cumplimiento de este tipo de suministros de información pude conllevar que el obligado tributário que deba aportar la información vulnere la legislación interna del Estado donde se hayan localizado los datos (blocking satues:secreto bancário/Professional).”*

Estas notificações não devem, no entanto, ser utilizadas de forma a frustrar os esforços do Estado requerente. Por outras palavras, não devem impedir ou atrasar indevidamente as trocas de informações. Por exemplo, devem ser previstas excepções às notificações prévias em casos em que a informação

⁶⁷ Lopéz, Maria Esther Sanchez, *Los Mecanismos de Cooperación Administrativa En El Ámbito Internacional: Intercambio De Información y Asistencia En Matéria De Recaudación. Deslinde y complementaridade*, Estudios de Fiscalidad Internacional e Comunitaria, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad Castilha La Mancha, 2005 Madrid, p. 189.

⁶⁸ Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 1182.

requerida é de natureza muito urgente ou se com realização da notificação se torna altamente provável que a investigação conduzidas pelo Estado requerente se mine ou se limitem as suas hipóteses de sucesso⁶⁹

O Estado contratante que, pelas leis do seu ordenamento jurídico é obrigado a notificar a pessoa que forneceu a informação e/ou contribuinte cuja troca de informações é feita em relação a si próprio, deve informar os Estados co-contratantes que a sua legislação nacional o obrigou a notificar os visados e quais são as consequências no que respeita à assistência mútua. Este tipo de informação deve ser fornecida ao outro Estado contratante quando a convenção se encontrar concluída e sempre que regras relevantes sejam alteradas. Além disso, o Estado requerido não precisa de chegar ao ponto de adoptar medidas administrativas que não são permitidas pelo ordenamento jurídico do Estado requerente ou de fornecer elementos de informação que não sejam obtidos com base na legislação ou nas práticas normais da administração do Estado requerente.

O n.º 3 do artigo 26.º ⁷⁰ clarifica que o Estado contratante não deve tirar vantagem do sistema de informações de outro Estado contratante se este sistema for mais abrangente que o seu. Assim, um Estado possa recusar-se a fornecer informação, quando o Estado requerido seja impedido por Lei de obter ou fornecer informações ou se as práticas administrativas (ex. insuficientes recursos administrativos) resultem em falta de reciprocidade.

Uma muito rígida aplicação do princípio da reciprocidade pode levar à frustração de uma ineficaz troca de informações e, por isso, a reciprocidade deve ser interpretada de uma forma mais lata e pragmática. Países diferentes terão necessariamente diferentes mecanismos para obter e fornecer informações.⁷¹ Os mecanismos para se proceder à troca de informações variam de acordo com os países. As diferenças de procedimentos não devem servir de

⁶⁹ Esquivias, María Dolores Bustamante, *Intercambio de Información Internacional*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volume II, Dirección: Téodoro Cordón Ezquerdo, 3ª Edición, IEF, 2007, p.1236.

⁷⁰ Ver OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008,p.612.

⁷¹ Ver OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008, p.613.

justificação à recusa de um pedido, salvo se essas diferenças limitam, de modo significativo, as possibilidades que o Estado requerente tem de obter fornecer as informações solicitadas.

O princípio da reciprocidade não tem aplicação se o ordenamento jurídico ou as práticas administrativas de apenas um dos Estados obedecer a um procedimento específico. Por exemplo, um país que seja solicitado a prestar uma informação não poderá invocar a ausência de um sistema normativo que regule aquela situação no Estado requerente e, com base nisso, negar-se a fornecer a informação sobre uma decisão que tiver concedido com base no princípio da reciprocidade.⁷² Claro que, quando a informação requerida não for ela própria obtida de acordo com as leis ou no decorrer das normais práticas administrativas de um Estado, o Estado requerido pode declinar tal pedido. A maior parte dos países reconhece que no seu ordenamento jurídico interno a informação não pode ser obtida de uma pessoa, se esta alegar o privilégio de não responder, porque se pode auto – incriminar. O Estado requerido pode, por isso, negar-se a fornecer a informação se, o Estado requerente, em situação similar, fosse impedido de fornecer/obter aquela informação, de acordo com as suas próprias regras de auto-incriminação em circunstâncias similares.⁷³ No entanto, na prática, o privilégio de não se auto-incriminar tem pouca aplicação, se é que tem alguma, com relação à maioria das informações requeridas. O privilégio contra a auto – incriminação é pessoal e não pode ser invocado por um indivíduo que não esteja à beira de ter um processo criminal. A esmagadora maioria dos pedidos de informações procuram obter informação de terceiros, por exemplo bancos, intermediários ou a outra parte contratante e não do contribuinte que se encontra sob investigação. Além disso, o privilégio de não auto-incriminação apenas está ligado a pessoas singulares.

A informação considera-se obtida no decurso normal da actividade administrativa se esta estiver na posse das autoridades fiscais ou por elas possa ser obtida no normal procedimento de determinação do imposto, que

⁷² Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 1199 e 1203.

⁷³ Carrero, José Manuel Calderón, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p. 455.

pode incluir investigações ou análise específica da contabilidade do contribuinte investigado ou de outras pessoas, desde que as autoridades fiscais façam essas investigações e análises para a prossecução dos seus objectivos.⁷⁴

O Estado requerido tem a liberdade de recusar a informação atrás referida. Não obstante, se ele fornecer a informação requerida, esta deve encontrar-se dentro dos parâmetros definidos pela Convenção para a troca de informações e, conseqüentemente, não se pode alegar que o Estado não observou a obrigação de sigilo.

Se a estrutura dos sistemas de informação dos dois Estados contratantes fôr muito diferente, pode acontecer que a troca de informações entre os Estados contratantes seja pouca ou até mesmo inexistente. Salvo disposição em contrário entre os Estados contratantes, podemos dizer que a informação requerida pode ser obtida pelo Estado requerente numa situação similar se este não tiver indicado o contrário.

Para além das limitações já atrás mencionadas, este artigo contém uma reserva relativa à informação secreta. Esta informação secreta não deve ser considerada num sentido muito amplo. Antes de invocar esta cláusula, o Estado contratante deve ponderar muito bem se os interesses do contribuinte em causa justificam a aplicação desta cláusula. De outra forma, uma interpretação muito lata poderá levar em muitos casos a uma ineficiente troca de informações no âmbito desta convenção. É dada ao Estado requerente uma certa discricionariedade na protecção dos interesses dos seus contribuintes, para recusar fornecer a informação requerida. No entanto, se o Estado requerente optar por fornecer essa informação, o contribuinte não poderá vir a alegar violação do dever de sigilo. Nestas deliberações concernentes à aplicação das regras de sigilo, o Estado contratante deve levar em conta a confidencialidade das regras do artigo 26.º. As leis do ordenamento jurídico interno e as práticas do Estado requerente, juntamente com a obrigação imposta pelo n.º 2 deste artigo, podem assegurar que a informação não deve

⁷⁴ Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 1219 a 1221.

ser utilizada para propósitos não autorizados que as regras do sigilo pretendem proteger. O Estado contratante pode decidir fornecer informação quando conclua que não há base para crer que o contribuinte envolvido possa sofrer consequências adversas incompatíveis com a troca de informações.

Um segredo comercial ou empresarial geralmente é entendido como referente a factos ou a circunstâncias que têm uma considerável importância económica e que podem ser explorados e o seu uso não autorizado pode conduzir a danos sérios (por exemplo, danos financeiros sérios e graves). A determinação, a liquidação e a colecta de impostos, como tal, não podem ser definidos como danos sérios. A informação financeira, incluindo livros e registos, não constitui, pela sua natureza, sigilo comercial ou empresarial, ou de qualquer outro tipo. No entanto, em certos casos muito específicos, a divulgação de informação financeira pode revelar um segredo comercial, empresarial ou de outro tipo. Por exemplo, um pedido de informação relativo aos registos de uma compra pode levantar a questão se essa divulgação ou informação financeira revela a fórmula ou a sua propriedade, contida num determinado produto.⁷⁵ A protecção deste tipo de informação deve ser extensível a terceiros pessoas. Por exemplo, um banco pode estar na posse de um segredo relativo a uma patente ou a uma fórmula descrita na aplicação para um empréstimo ou num contrato que se encontre na posse de um banco. Nestas circunstâncias, os detalhes do negócio, comercial, empresarial ou de outro tipo, podem ser retirados do documento e a restante informação financeira trocada de acordo com o previsto pela Convenção.

O Estado requerente pode declinar divulgar informação referente a informações comerciais confidenciais entre advogados, solicitadores ou outros representantes legais, enquanto no exercício da sua profissão e na sua relação com os seus clientes, bem como comunicação entre estes, na medida em que essa divulgação esteja protegida pelas leis nacionais. Não obstante, o objectivo desta protecção deve ser estritamente definido. Esta protecção não deve estar relacionada com documentos, registos entregues ao advogado ou solicitador

⁷⁵ Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 1220.

ou outro representante legal, na tentativa de proteger aqueles documentos ou registos da divulgação prevista por lei.

4.2. Modelo de Acordo Sobre Trocas de Informação

Para além dos modelos de CDT foi desenvolvida ao nível da OCDE uma Convenção modelo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal. Este modelo surge como a solução encontrada para dar resposta aos problemas detectados no relatório da OCDE de 1998 “Concorrência Fiscal Prejudicial: um problema global emergente”. O relatório da OCDE de 2000 sobre o acesso à informação bancária para efeitos fiscais, cujos destinatários são os próprios membros da OCDE, realçam os obstáculos que vêm gradualmente reduzindo a eficácia do intercâmbio de informação, especialmente no controlo dos rendimentos do capital mobiliário transfronteiriço. Em resultado deste relatório e como resposta ao mesmo, os Estados membros da OCDE introduziram importantes modificações nos seus ordenamentos jurídicos com o intuito de eliminar ou reduzir os principais obstáculos que se colocavam a uma efectiva troca de informações, especialmente no que respeitava ao acesso por parte das autoridades à informação bancária e ao seu intercâmbio com as autoridades de outros Estados. O “*Projecto de Concorrência Fiscal Prejudicial*”, em 2001 introduziu grandes e importantes alterações.

No relatório de 2001 relativo ao “*Projecto da OCDE sobre Concorrência Fiscal Prejudicial*” adoptaram-se decisões de grande importância em relação à efectiva execução do projecto de Concorrência Fiscal Prejudicial. Este projecto foi alvo de uma reorientação tendo-se colocado a tónica na falta de transparência e no deficiente intercâmbio de informações por parte das “jurisdições de baixa e ou nula tributação”, bem como nos efeitos nocivos resultantes da falta de transparência e de uma efectiva troca de informações.

Foi no âmbito deste projecto que se estabeleceu o inovador “*level playing field principle*” com base no qual se passaram a articular as medidas levadas a cabo pelos países da OCDE com relação a jurisdições não cooperantes em matéria de troca de informações fiscais.

Foi organizado em Otava em 2003, no âmbito do “*OCDE Global Tax Fórum*”, um grupo de trabalho cujo principal objectivo era desenvolver o princípio do

“*level playing field*” a fim de concluir o projecto da OCDE sobre “concorrência fiscal prejudicial”. As conclusões resultado do grupo de trabalho da OCDE foram apresentadas no “*OCDE Global Tax Fórum*” de Berlim, a 3 e 4 de Maio de 2004, cujo relatório final intitulado “*A Process for achieving a global level paying field*” contém novos dados sobre o progresso alcançado pelo projecto de concorrência fiscal prejudicial em relação às jurisdições de baixa ou nula tributação.

As principais conclusões que se podem extrair do mesmo e que foram enunciadas pelo Professor Calderón Carrero⁷⁶ são as seguintes:

- define-se o conceito de “*global level playing field*” em relação ao objectivo de se alcançarem altos níveis de transparência e efectivo intercâmbio de informação, de forma que seja equitativo, justo e permita a competência legítima entre todos os países, grandes e pequenos, membros da OCDE e não membros.
- No contexto do intercâmbio de informação, a obtenção do objectivo do “*global playing field*”⁷⁷, a convergência das práticas existentes nos mesmos altos níveis de exigência para a efectiva troca de informação em matéria administrativa e penal tributária dentro de um razoável período de tempo para a sua execução, com o objectivo de se alcançarem justas e equitativas condições de competência.
- A expressão “*elevados padrões de exigência*”, refere-se aos princípios de transparência e de trocas de informação aceites pelos Estados participantes no Fórum Fiscal Global.
- A efectiva troca de informação requer uma articulação a nível interno de medidas que permitam garantir, por parte das autoridades de diferentes Estados, o acesso à informação sobre a titularidade de entidades (sociedades, fundações, trusts) à sua contabilidade, contas bancárias etc.
- O processo para se alcançarem os objectivos do global “*playing field principle*”, requer que os Estados levem a cabo acções unilaterais, bilaterais e colectivas.

⁷⁶ Carrero, José Manuel Calderon, Manual de Fiscalidad Internacional, *La cláusula de Intercambio de Información Articulada en Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, (2004), pág. 1157.

⁷⁷ Concorrência justa, onde nenhum dos lados se encontra em vantagem ou desvantagem.

Segundo Calderón Carrero⁷⁸, as acções unilaterais requerem a articulação de medidas de transparência bem como um compromisso formal de cumprirem os níveis de exigência e de troca de informações. As acções bilaterais requerem acordos de trocas de informações. As acções colectivas requerem um comportamento convergente com os outros Estados que fazem parte do processo, adoptando-se uma posição comum para com os países que não cumpram os níveis de transparência e de trocas de informações definidos.

Como podemos constatar pelo supra exposto, estes relatórios concluíram que a inexistência de uma efectiva troca de informações constituía um dos factores determinantes para a utilização e disseminação de práticas fiscais prejudiciais. Na tentativa de evitar a disseminação de práticas fiscais perniciosas e minimizar os efeitos nocivos dos países com baixa tributação, também designados por paraísos fiscais, o grupo de trabalho constituído quer por países membros quer por países não membros da OCDE, elaborou esta nova Convenção modelo, com o intuito de facilitar o controlo e a correcta aplicação das normas fiscais, pelos países membros da OCDE, relativamente a contribuintes tributados no seu território e que realizem operações em países de baixa tributação. Considera-se que este acordo constituiu o primeiro passo na colaboração entre a OCDE e as jurisdições de baixa ou nula tributação. No âmbito deste acordo, os denominados paraísos fiscais comprometeram-se a aumentar a transparência dos seus sistemas fiscais e a proceder à troca de informações fiscais, tendo por base o modelo de Convenção agora analisado. Este modelo estabelece os parâmetros que devem ser adoptados pelos países membros da OCDE nas suas Convenções, no que respeita a medidas que implementem uma efectiva troca de informações entre Estados.

O Modelo de 2002 contém uma especificidade, na medida em que pretende ser um modelo não só para acordos bilaterais sobre trocas de informação, como também um “instrumento” base para acordos multilaterais, pois estabelece uma base comum, à qual os Estados contratantes (num acordo multilateral) decidem

⁷⁸ Carrero, José Manuel Calderón, Manual de Fiscalidad Internacional, *La cláusula de Intercambio de Información Articulada en Los Convenios de Doble Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, (2004), pág. 1157.

se querem aderir ou não e, em caso afirmativo, a que cláusulas do acordo o pretendem fazer.⁷⁹

Este modelo de acordo pretende estabelecer um patamar para o que a OCDE considera ser uma troca de informações efectiva capaz de integrar a sua cruzada contra as práticas fiscais prejudiciais. Não obstante, este modelo não pretende elaborar um formato específico de como o patamar para a troca de informações deve ser alcançado, mas sim, apenas uma das formas para se alcançar e implementar o supra mencionado patamar em matéria de troca de informações.

No artigo 1.^o⁸⁰ do modelo de Convenção de acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal encontra-se estatuído que o objectivo do acordo é estabelecer a cooperação e assistência em matéria fiscal através da troca de informações entre os Estados contratantes de forma a que as legislações fiscais possam ser aplicadas com maior eficácia. No entanto e tal como acontece no artigo 26.^o do modelo das CDT's, vem limitar o âmbito destas trocas de informações às informações que são previsivelmente relevantes para a boa aplicação e execução das leis fiscais dos Estados contratantes respeitantes aos impostos que sejam objecto do acordo. A expressão *“previsivelmente relevante”* destina-se a dar amplitude à troca de informações mas, ao mesmo tempo, impedir que os Estados contratantes caiam na tentação de requerer informação que não se encontre no âmbito do objectivo deste acordo, ou seja, destina-se a prevenir que os Estados contratantes utilizem o acordo para outros fins que não os definidos no mesmo. Neste modelo procura-se estabelecer um equilíbrio entre os direitos e garantias dos contribuintes dos Estados contratantes e a necessidade de uma efectiva troca de informações. Procura-se, no artigo primeiro do acordo, que os direitos e garantias dos contribuintes não sejam ultrapassados ou menosprezados em detrimento da necessidade de uma troca de informações célere e eficaz.

⁷⁹ OCDE, *Modelo de Acordo Sobre A Troca De Informações Em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Julho – Setembro, N.º 407, 2002.

⁸⁰ OCDE, *Modelo de Acordo Sobre A Troca De Informações Em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Julho – Setembro, N.º 407, 2002, p. 195.

Simultaneamente, o modelo também prevê que estes direitos e garantias não devem ser aplicados de forma a que impeçam ou atrasem a troca de informações. Para que estas situações não ocorram, devem ser previstos mecanismos de salvaguarda de forma a compaginar os direitos e garantias dos contribuintes do Estado requerido com a necessidade de celeridade da troca de informações.⁸¹

Caso paradigmático é o das notificações. Os Estados contratantes cujas leis prevejam a obrigação de notificar previamente o contribuinte devem assegurar que o cumprimento dos requisitos destas notificações não impeçam ou tornem inútil o pedido de informações por parte do Estado requerente. De acordo com o previsto no modelo, as informações trocadas não se encontram limitadas aos contribuintes nacionais ou residentes do Estado contratante. Não obstante, o Estado contratante não pode ser obrigado a fornecer informação que não esteja em poder das suas autoridades, nem na posse ou controlo de pessoas que estejam dentro da sua jurisdição territorial. No que respeita às modalidades das trocas de informações, este modelo consagra a troca de informações a pedido. No artigo 5.º⁸² número 1, fica claro que o que se pretende é consagrar a troca de informações a pedido e não a troca automática ou espontânea de informações, muito embora esteja na discricionariedade dos Estados contratantes alargar este âmbito e consagrar outras modalidades de trocas de informação.

A informação trocada pode sê-lo com o intuito de determinar a responsabilidade civil ou criminal. As autoridades do Estado requerido têm o dever de, caso a informação que possuam demonstre ser inadequada ou insuficiente, envidar os esforços necessários para obter a informação pretendida. Deve ainda ser referido que este modelo consagra a possibilidade de a informação requerida ser utilizada para fins que não sejam puramente concernentes com os seus fins fiscais. Este modelo, assim como o artigo 26.º n.º 5 do CDT, consagra no artigo 5.º n.º 4⁸³, a impossibilidade de o Estado

⁸¹ Ver o artigo 1.º do modelo de Acordo sobre Trocas de Informação em Matéria Fiscal.

⁸² Ver artigo 5.º do modelo de Acordo sobre Trocas de Informação em Matéria Fiscal.

⁸³ Ver OCDE, *Modelo de Acordo Sobre A Troca De Informações Em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Julho – Setembro, N.º 407, 2002,p.619.

requerido poder recusar-se a prestar a informação com base no facto de esta estar a coberto do segredo bancário, uma vez que, para celebrar esta convenção com objectivo de proceder à troca de informações entre administrações fiscais, as autoridades dos Estados contratantes têm de possuir a autoridade para obter e fornecer, a pedido, informação detida por bancos ou outras instituições financeiras.^{84 85}

É igualmente consagrado um prazo máximo de noventa dias para que o Estado requerido responda ao pedido de informação do Estado requerente, justificando caso tenha dificuldade em dar resposta ao mesmo, quais os obstáculos que se levantam ou quais as razões que impedem que a informação seja fornecida.

Encontra-se prevista a possibilidade de representantes das autoridades do Estado requerente, com a anuência do Estado requerido e no seu território, analisarem registos e procederem a entrevistas, desde que com o consentimento escrito dos contribuintes visados. A decisão de permitir este procedimento, bem como os seus termos e extensão, é da competência única e exclusiva de Estado requerido. Muito embora esteja prevista a possibilidade de autorizar a presença de representantes da administração fiscal estrangeiros no decurso de uma auditoria fiscal iniciada a pedido de um outro Estado, esta possibilidade não tem carácter obrigatório mas meramente facultativo, uma vez que o Estado requerido pode indeferir a presença das autoridades do Estado requerente.⁸⁶

Tal como no artigo 26.º do modelo de CDT, consagra-se também neste modelo de Convenção, no seu artigo 7.º⁸⁷, a possibilidade de o Estado requerido negar-se a prestar a informação quando a obtenção das informações viole a legislação nacional ou as suas práticas administrativas, ou o pedido não seja efectuado de acordo com os requisitos previstos no presente modelo de

⁸⁴ Ver OCDE, *Modelo de Acordo Sobre A Troca De Informações Em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Julho – Setembro, N.º 407, 2002, p.204, nota 48.

⁸⁵ Carrero, José Manuel Calderon, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodriguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 1156.

⁸⁶ Ver o artigo 7.º do modelo de Acordo sobre Trocas de Informação em Matéria Fiscal.

Convenção, ou ainda quando as informações transmitidas sejam reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou que sejam contrárias à ordem pública. Com este artigo pretende-se excluir caso a caso, mediante uma concreta ponderação dos interesses em presença, as situações em que é permitido e até desejável, que o Estado requerido se negue a prestar informações ao Estado requerente, pois da troca de informações poderia advir um dano colateral extremamente gravoso para o contribuinte em causa. O Estado requerente deve sempre justificar as razões pelas quais declina o pedido de troca de informações e informar o Estado requerente das mesmas. Segundo o próprio comentário à Convenção modelo, esta regra visa impedir que o Estado requerente tente contornar as limitações impostas pelo seu direito interno, através de um pedido de informações ao Estado requerido, tentando assim obter informações que segundo o seu ordenamento jurídico não poderia obter.⁸⁸

No que respeita à confidencialidade, o artigo 8.^o⁸⁹ da Convenção Modelo estabelece que a informação trocada deve ser divulgada apenas a pessoas ou autoridades que tenham a seu cargo a liquidação ou cobrança de impostos, assim como às autoridades responsáveis pelo exercício da acção criminal ou ainda às entidades administrativas responsáveis pela decisão de recursos respeitantes aos impostos visados pela convenção. As autoridades a quem são confiadas estas informações podem apenas usá-las para os fins consentâneos com o desempenho da sua actividade. Não obstante, podem ser utilizadas em audiências públicas e em decisões judiciais. Não podem, no entanto, ser transmitidas a outras pessoas, entidades, autoridades de outra jurisdição, sem que haja o consentimento expresso e por escrito, da autoridade competente do Estado requerente. Esta disposição é semelhante ao que se consagrou no artigo 26.^o do CDT.

Foram introduzidas grandes alterações em 2005 no Modelo de Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, como resultado das conclusões do

⁸⁸ OCDE, *Modelo de Acordo Sobre A Troca De Informações Em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Julho – Setembro, N.º 407, 2002,p.213.

⁸⁹ Ver o artigo 7.^o do modelo de Acordo sobre Trocas de Informação em Matéria Fiscal.

grupo de trabalho sobre intercâmbio eficaz de informações pelo Fórum Global da OCDE e pelo Relatório sobre a melhoria do acesso à informação bancária.

Os países integrantes do Fórum Fiscal Global esforçaram-se por integrar importantes centros financeiros, a fim de que estes cumprissem também os “*altos níveis de exigência*” de troca de informações.

Os países que não cumprissem estas medidas colectivas seriam objecto de retaliações por parte dos países integrados no Fórum Fiscal Global. Em 2005 celebrou-se na Austrália a reunião do Fórum Fiscal Global e aí debateram-se, de forma pormenorizada, os níveis de transparência e de trocas de informações que deveriam observar as jurisdições de baixa ou nula tributação para serem consideradas “jurisdições cooperantes” no contexto da OCDE. Foi igualmente debatido quais os critérios de convergência, quer para os países membros quer para os não membros da OCDE para que se considerassem cumpridos os níveis de transparência e de trocas de informação. Como resultado desta reunião, foi publicado um relatório onde se revê a legislação e as práticas administrativas de oitenta e dois países em que se analisaram o grau de cumprimento dos níveis de transparência e de trocas de informação definidos pela OCDE.

Este relatório menciona os grandes avanços no que concerne à transparência e à troca de informações que levaram a cabo os países membros e não membros da OCDE. No entanto salienta que, apesar do progresso ser significativo, ainda há muito a ser feito neste campo. De acordo com o relatório produzido, este é um processo dinâmico que necessita da colaboração de todos os países para que se alcance um maior grau de transparência e de trocas de informação efectivas.

4.3. Críticas aos modelos

Apesar de serem utilizados por muitos países, estes modelos sofrem grande contestação.

Markus Meinzer⁹⁰, no seu artigo *“Tax Information Exchange Arrangements”*, refere que *“However, this model remains contested in the developing world because it favors reach nations by emphasising the rights of the investor’s resident state (usually a rich nation) to levy the taxes.”*

Este autor tece duras críticas às convenções modelo da OCDE.

Segundo Markus Meinzer⁹¹, os modelos da OCDE apresentam três grandes problemas, a saber: bilateralismo versus multilateralismo (que é o tema central desta tese), a ausência de trocas de informações automáticas e a ausência efectiva de trocas de informações.

No que respeita ao problema do bilateralismo versus multilateralismo, aponta como um dos problemas o facto de os acordos bilaterais apenas estabelecerem elos de ligação entre alguns Estados. Não raras vezes, os países em vias de desenvolvimento ficam de fora, ou seja, não são incluídos na rede de convenções bilaterais. Não obstante a crise económica que eclodiu em 2009 e as promessas que se seguiram por parte das jurisdições consideradas paraísos fiscais que adoptariam os critérios da OCDE e celebrariam CDT’s e ATI’s de acordo com os novos modelos da OCDE, este autor refere que, para que estes compromissos possam ser eficazes, países como a Suíça devem mudar a sua legislação nacional de forma a permitir uma efectiva troca de informações. Além disso, devem renegociar as actuais convenções de forma a incluir as alterações que foram feitas aos modelos da OCDE, como a derrogação do sigilo bancário. Ainda no que se refere à questão do bilateralismo versus multilateralismo, este autor⁹² salienta que os ATI’s não são eficazes para países em vias de desenvolvimento como a África do Sul, o Chile ou a Índia, pois não têm peso ou força suficiente para negociar um acordo com países como a Alemanha ou os Estados Unidos.

Quanto ao ATI modelo da OCDE, este autor refere-se a ele como sendo um “falso multilateralismo”, na medida em que fornece a base para um pacote integrado de tratados bilaterais. Os Estados contratantes do acordo multilateral

⁹⁰ Meinzer, Markus, *Tax Information Exchange Arrangements*, Tax Justice Network, April 2009, p.1.

⁹¹ Meinzer, Markus, *Tax Information Exchange Arrangements*, Tax Justice Network, April 2009.

⁹² Meinzer, Markus, obra citada, p.3.

só ficariam vinculados pelo acordo relativamente às matérias em relação às quais concordassem em ficar vinculados.

O segundo problema apontado por este autor⁹³ refere-se à ausência de trocas de informação automáticas. Os CDT's e os ATI's modelo da OCDE apenas prevêem as trocas de informações a pedido. Os ATI's incluem requisitos específicos relativos à forma como aqueles pedidos devem ser efectuados. Isto para evitar as *"fishing expeditions"* que já foram referidas. Assim, o pedido de informações obedece a uma série de requisitos e deve ser bem detalhado. Segundo este autor, isto significa que as autoridades do Estado requerente devem ter uma forte argumentação para efectuar o pedido de informações. Deste modo, torna-se difícil, com base numa mera suspeita e para verificação do fundamento ou não da mesma, fazer um pedido de informações com base num ATI. Os pormenores técnico-legais proporcionam amplas oportunidades para impedir e bloquear a satisfação de pedidos de informação, especialmente por parte dos contribuintes.

O terceiro problema que Markus Meinzer refere diz respeito à efectiva troca de informações. Muitas vezes esta não acontece porque os procedimentos previstos nos modelos da OCDE dependem largamente da existência de informações relevantes disponíveis, que por sua vez dependem das medidas legais e administrativas de cada um dos Estados contratantes e das regras de sigilo que estes têm de observar. Este autor chega mesmo a afirmar que muitas vezes, a informação simplesmente não existe na jurisdição em causa e que esse facto é propositado. Além disso, refere que os ATI's não especificam como resolver os casos em que não existem no ordenamento jurídico do Estado requerido disposições legais para coligir a informação requerida. Os ATI's limitam-se a obrigar a parte requerida a utilizar todos os meios de colecta de informações relevantes para satisfazer o pedido de informação solicitada. Defende ainda que os ATI's se limitam a remeter para os meios de recolha de informações existentes, não prevendo nas suas estatuições as situações em que esses meios sejam manifestamente insuficientes para satisfazer o pedido de informação. Segundo Markus Meinzer, os modelos da OCDE partem da presunção de que os poderes de recolha de informações dos Estados

⁹³ Meinzer, Markus, *Tax Information Exchange Arrangements*, Tax Justice Network, April 2009, p.4.

contratantes são suficientes, pelo que não há obrigação de criar novos e mais rápidos mecanismos de acesso à informação contida no modelo de ATI. O que, segundo o autor, explicaria o aparente paradoxo quando a Suíça anunciou que aceitaria normas da OCDE, mas que na sua banca o sigilo não seria afectado.

Markus Meinzer cita Lee A. Sheppard⁹⁴ *“The standard OECD information exchange agreement is nearly worthless. Information exchange under the standard agreement is sporadic, difficult, and unwieldy for tax administrators even under the best of circumstances. When a banking haven is the requested party, information exchange is nearly impossible. The information exchange article in the OECD model tax convention suffers from the same limitations.”*

Markus Meinzer⁹⁵ aponta como solução para os problemas supra mencionados, uma troca de informações baseada num multilateralismo automático, ou seja, uma troca de informações automática com uma base multilateral que cobrisse todos os Estados e não apenas aqueles com força política para negociar acordos bilaterais. Este autor aponta como exemplo de multilateralismos com hipóteses de sucesso a Directiva Europeia relativa à Poupança e a Convenção Multilateral de 1988 do Conselho da Europa e da OCDE. Segundo o autor referido, esta última terá potencial para ser uma base para um futuro “verdadeiro” multilateralismo, muito embora ainda necessite de muitos ajustamentos para atingir esse objectivo. Markus Meinzer refere ainda que tais acordos não devem ser limitados ao Conselho da Europa e da OCDE, dos quais a maior parte dos países integrantes são países desenvolvidos. Para se conseguir um verdadeiro multilateralismo defende que os acordos multilaterais devem ser estendidos quer a países em vias de desenvolvimento, quer a países desenvolvidos.

A posição de Markus Meinzer vai de encontro à posição defendida neste trabalho. Somente através de um esforço conjunto por parte de todos Estados se conseguirá uma efectiva troca de informações fiscais entre Estados e o consequente sucesso no combate à fraude e à evasão fiscal quer a nível nacional, quer a nível internacional. Este desiderato só se consegue através de

⁹⁴ Sheppard, Lee 2009: Don't Ask, Don't Tell, Part 4: Ineffectual Information Sharing, in: Tax Notes (23 March 2009), 1411-1418.

⁹⁵ Meinzer, Markus, *Tax Information Exchange Arrangements*, Tax Justice Network, April 2009, p.5.

um verdadeiro multilateralismo, no âmbito do qual os Estados se comprometam a harmonizar os seus instrumentos de trocas de informações, bem como as suas legislações nacionais, no sentido de permitir e facilitar uma efectiva e eficaz troca de informações que possibilite uma verdadeira cooperação entre as diferentes administrações fiscais dos diversos Estados.

V.Directivas Comunitárias relativas à troca de informações entre Estados

No que respeita à consagração de mecanismos de trocas de informação a nível europeu destacam-se os consagrados nas Directivas Comunitárias como já foi referido anteriormente.

De entre estas, podemos destacar a Directiva 2011/16/UE, de 15 de Fevereiro, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE a Directiva 2003/48/CE, de 3 de Junho relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

A Directiva 2011/16/UE, sobre assistência administrativa mútua e troca de informações é um instrumento importantíssimo para que as autoridades levem a cabo o controlo fiscal. Revogou a anterior Directiva 77/799/CEE, que surgiu da necessidade de reforçar a colaboração entre as administrações fiscais, na Comunidade, obedecendo a princípios e regras comuns. Esta nova Directiva vem estabelecer regras mais abrangentes, que regem a assistência mútua e o intercâmbio de informações entre as autoridades competentes dos Estados-membros, de modo a que os mesmos possam aplicar, eficazmente, a sua legislação fiscal.

Apesar de muitos Estados-Membros terem negociado acordos bilaterais com outros Estados – Membros, considerou-se que estes eram inadequados para o combate a novas formas de fraude e evasão fiscais que assumem carácter cada vez mais multinacional.

Assim, o reforço da colaboração fiscal entre as administrações fiscais dos diferentes Estados-Membros é cada vez mais uma necessidade premente.

A Directiva 2011/16/EU, estatui no seu artigo 1.º, que as regras e os procedimentos ao abrigo dos quais os Estados-Membros devem cooperar entre si tendo em vista a troca de informações previsivelmente relevantes para a administração e a execução da legislação interna dos Estados-Membros respeitante aos impostos. Esta Directiva estabelece também disposições para a troca por via electrónica das informações previstas no artigo 1.º.

O âmbito de aplicação desta Directiva é bastante lato, abrangendo todos os tipos de impostos cobrados por um Estado-Membro ou em seu nome, ou pelas suas subdivisões territoriais ou administrativas ou em seu nome, incluindo as

autoridades locais. Apenas se exceptuam o imposto sobre o valor acrescentado, os direitos aduaneiros e os impostos especiais sobre o consumo, que sejam abrangidos por outra legislação da União Europeia em matéria de cooperação administrativa entre os Estados-Membros.

Nos seus artigos 5.º, 8.º e 9º, prevê três modalidades de trocas de informações – mediante pedido, automático, espontâneo.

Assim, no artigo 5º contempla a troca de Informações a pedido, mediante o qual a autoridade competente de um Estado-Membro pode solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro que lhe comunique as informações referidas no artigo 1.º, relativamente a um caso concreto.

A autoridade competente do Estado-Membro requerido deverá efectuar as diligências necessárias à obtenção das referidas informações, nos termos do artigo 6.º, excepto quando verifique que a autoridade competente do Estado requerente não esgotou as suas próprias fontes habituais de informação que poderia utilizar para obter as informações solicitadas sem prejudicar a obtenção do resultado pretendido. Neste caso, de acordo com o artigo 17.º n.º 1 da Directiva, a autoridade competente do Estado requerente não fica vinculada a dar o seu parecer favorável ao pedido efectuado.⁹⁶

Calderón Carrero⁹⁷ refere o caso de um pedido de informações espanhol que foi recusado por parte das autoridades francesas por não se lhe reconhecer relevância tributária.

O artigo 7.º, vem estabelecer prazos mediante os quais se deve responder ao pedido de informações. Para além da consagração da cláusula o mais “*rapidamente possível*”, vem estabelecer o prazo de dois meses, quando a autoridade competente do Estado requerido já disponha da informação em causa. Note-se que este artigo estatui que, mediante acordo, podem ser estabelecidos prazos diferentes dos previstos no n.º 1.

O referido artigo consagra ainda outros prazos como o prazo de sete dias úteis após a recepção das informações requeridas, se possível por via electrónica.

No âmbito do artigo 8.º encontra-se prevista a troca de informação automática.

⁹⁶ Ver artigo 17º n.º 1 da Directiva 2011/16/EU, 15 de Fevereiro.

⁹⁷ Carrero, José Manuel Calderón, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p.451 e 452.

A autoridade competente de cada Estado-Membro comunica à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro, mediante troca automática, as informações disponíveis sobre os períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014 relativas a residentes nesse outro Estado-Membro, no que se refere às categorias específicas de rendimento e de património, especificadas no artigo 8.º, tal como devam ser entendidas nos termos da legislação nacional do Estado-Membro que comunica as informações. Note-se que antes de 1 de Janeiro de 2014, os Estados-Membros devem informar a Comissão, das categorias enumeradas no artigo 8.º n.º 1 em relação às quais disponham de informações. As alterações que ocorram posteriormente devem ser comunicadas à Comissão.

Ainda no âmbito deste artigo, é de referir que a autoridade competente de um Estado-Membro pode indicar à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro que não pretende receber informações sobre as categorias de rendimento e de património referidas no artigo 8.º n.º 1, ou que, por e simplesmente, não pretende receber informações sobre rendimento ou património que não exceda um determinado limiar. A autoridade competente que o faça, deve informar igualmente a Comissão desse facto. Pode considerar-se que um Estado-Membro não pretende receber informações nos termos do artigo 8.º n.º 1, se não informar a Comissão de cada uma das categorias em relação à qual disponha de informações.

Os Estados-Membros podem acordar a troca automática de informações sobre categorias suplementares de rendimento e de património em acordos bilaterais ou multilaterais que celebrem com outros Estados-Membros. No entanto, devem comunicá-lo à Comissão, que colocará a referida informação à disposição de todos os outros Estados-Membros.

No artigo 9.º a Directiva prevê a realização de trocas espontâneas, mediante as quais a autoridade competente de cada Estado-Membro deverá comunicar, sem necessidade de pedido prévio, as informações de que tenha conhecimento, às autoridades competentes de qualquer outro Estado-Membro interessado, nas condições previstas no n.º 1 deste artigo.

Esta Directiva estabelece prazos para troca espontânea de informações. Assim, de acordo com o artigo 10.º, a autoridade competente à qual sejam

disponibilizadas as informações de forma espontânea, deve transmitir essas informações à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro interessado, o mais rapidamente possível, no prazo máximo de um mês a contar da disponibilização das mesmas, devendo a autoridade competente à qual sejam comunicadas informações ao abrigo do artigo 9.º, enviar imediatamente, no prazo máximo de sete dias úteis a contar da sua recepção, se possível por via electrónica, um aviso de recepção das mesmas à autoridade competente que prestou as informações.

Esta Directiva contempla ainda outras formas de cooperação administrativa como sejam a presença nos serviços administrativos e a participação em inquéritos administrativos, previstas no artigo 11.º da mesma. No artigo 12.º são ainda consagrados os controlos simultâneos.

É consagrado, no âmbito desta Directiva, o pedido de notificação. De acordo com o artigo 13.º, a pedido da autoridade competente de um Estado-Membro, a autoridade competente de outro Estado-Membro procede, nos termos das normas jurídicas em vigor para a notificação de instrumentos análogos no Estado-Membro requerido, à notificação ao destinatário de quaisquer actos e decisões emanados das autoridades administrativas do Estado-Membro requerente que digam respeito à aplicação no seu território de legislação relativa aos impostos abrangidos pela presente directiva. No entanto, este pedido só pode ser apresentado ao abrigo do presente artigo, quando a autoridade requerente não estiver em condições de notificar de acordo com as normas jurídicas que regem a notificação dos instrumentos em causa no Estado-Membro requerente, ou quando tal notificação puder implicar dificuldades desproporcionadas. A autoridade competente de um Estado-Membro pode notificar directamente qualquer documento, por carta registada ou por via electrónica, a uma pessoa estabelecida no território de outro Estado-Membro.

Esta Directiva prevê a partilha de práticas e de experiências ao abrigo do artigo 15.º, com o objectivo de melhorar a cooperação e regulamentar novos domínios em que tal se revele necessário.

As informações trocadas no âmbito desta Directiva encontram-se sujeitas a sigilo. O Artigo 16.º da Directiva prevê que todas as informações de que um Estado-Membro tome conhecimento por aplicação da presente Directiva devem ser consideradas sigilosas, tal como as informações obtidas por aplicação da sua legislação nacional.

As informações trocadas só serão facultadas às pessoas directamente ligadas ao apuramento e colecta do imposto ou ao seu controlo administrativo. Poderão ser divulgadas, no âmbito de um de processo judicial, de processo penal ou de processo que implique a aplicação de sanções administrativas que sejam instaurados no âmbito do apuramento, colecta ou controlo administrativo do imposto ou com ele relacionados e unicamente às pessoas que intervenham directamente nesses processos. Porém, podem divulgar-se as referidas informações no decurso de audiências públicas ou em julgamento, desde que a autoridade competente do Estado-Membro que presta as informações não apresente objecções. Em caso algum poderão, ser utilizadas para outros fins que não sejam fiscais ou para efeitos de processo judicial, de processo penal ou de processo que implique a aplicação de sanções administrativas.

Não obstante o carácter sigiloso das informações trocadas, esta Directiva prevê a possibilidade de o Estado-Membro receptor das informações considerar que estas sejam úteis para um terceiro Estado-Membro e transmiti-las a esse Estado-Membro.

No artigo 17.º, encontram-se estabelecidos os limites da troca de informações no âmbito desta Directiva. Estes limites dizem respeito à não obrigação de um Estado promover investigações ou de transmitir informações quando a legislação ou a prática administrativa desse Estado não o autorizem; à recusa da transmissão de informações que conduzam à divulgação de segredos comerciais, industriais ou profissionais ou no âmbito de um processo comercial, ou de uma informação cuja divulgação seja contrária à ordem pública. O Estado-Membro pode ainda recusar a transmissão de informações quando o Estado interessado não se encontre em situação de fornecer informações correspondentes, por razões de facto ou de direito.⁹⁸

⁹⁸ A este respeito ver Carrero, José Manuel Calderón, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p.454.

Não obstante a consagração destas limitações, o artigo 18.º da Directiva, vem aclarar o âmbito de aplicação do artigo 17.º, estatuinto obrigações no que respeita às respostas aos pedidos de informações.

É expressamente consagrada a possibilidade de colaboração mais ampla com um país terceiro. Na medida em que um Estado-Membro preste a um país terceiro uma cooperação mais ampla do que a prevista pela presente Directiva, esse Estado-Membro não pode recusar a prestação dessa cooperação mais ampla a outro Estado-Membro que deseje participar em tal cooperação mútua mais ampla com o país terceiro.

Para facilitar e tornar as trocas de informações entre os Estados-Membros mais eficazes foram consagrados formulários normalizados e informatizados⁹⁹ para o efeito.

Note-se que as informações comunicadas ao abrigo da presente directiva são, na medida do possível, transmitidas por via electrónica através da Rede CCN.¹⁰⁰ A Comissão é responsável por todas as adaptações desta rede que sejam necessárias para permitir a troca das informações em causa entre Estados-Membros. No entanto, os Estados-Membros são responsáveis por todas as adaptações dos seus sistemas que sejam necessárias para permitir a troca das informações em causa através da referida rede. De salientar ainda que os Estados-Membros renunciam a qualquer pedido de reembolso das despesas resultantes da aplicação da presente directiva, com excepção, se for caso disso, dos honorários pagos a peritos.

No âmbito desta Directiva e para que a cooperação administrativa e a assistência mútua sejam eficazes, os Estados-Membros obrigam-se a assegurar uma boa coordenação interna, a estabelecer uma cooperação directa com as autoridades dos outros Estados-Membros e a assegurar o bom funcionamento do dispositivo de cooperação administrativa previsto na presente Directiva.

⁹⁹ Ver artigo 20.º Directiva 2011/16/EU, de 15 de Fevereiro.

¹⁰⁰ Ver artigo 21.º Directiva 2011/16/EU, de 15 de Fevereiro.

Assim, estabelecendo regras mais claras e mais precisas que regulam a cooperação administrativa, esta Directiva pretende ser um instrumento mais eficaz de combate à fraude e evasão fiscais.

A Directiva 2003/48/CE, de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, também prevê mecanismos relativos à troca de informações.

Segundo Manuel Faustino¹⁰¹ “ *A eficácia desta Directiva assenta, assim, num duplo pressuposto: Obriga, por um lado, à troca periódica e automática de informações entre os Estados-Membros e, por outro, exige a harmonização prévia das possibilidades internas de obtenção da informação, tendo em vista a eliminação das distorções apresentadas.*”

Esta Directiva garante a tributação mínima efectiva dos rendimentos da poupança no seio da Comunidade Europeia.

O âmbito desta directiva são os pagamentos transfronteiriços efectuados a pessoas singulares com residência fiscal noutro Estado-Membro da União Europeia. Esta Directiva não abrange os residentes, nem tão pouco os residentes em países terceiros não pertencentes à União Europeia.

Segundo Manuel Faustino¹⁰² “ *A Directiva da poupança é, exclusivamente, um instrumento ao serviço das Administrações Fiscais dos Estados membros da União Europeia para evitar e combater a fraude e a evasão fiscal. Não cria qualquer novo imposto. Mas também não se destina a diminuir a carga fiscal de cada contribuinte. O seu objectivo confessado é o de “obrigar” o contribuinte a declarar os rendimentos nela visados no seu país de residência (o que não constitui qualquer novidade uma vez que os ordenamentos internos já impunham essa obrigação aos seus residentes. Mas tratava-se de uma obrigação, em regra, sem efeitos práticos, nomeadamente pela prevalência em muitos Estados do segredo bancário e, também, pelas dificuldades na obtenção e troca de informação entre as administrações fiscais que possibilitassem um efectivo controlo de tais rendimentos.*”

¹⁰¹ Faustino, Manuel, *A Directiva da Fiscalidade da Poupança no âmbito da EU – Alguns Aspectos*, Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal, Abril-Junho de 2005, p. 7.

¹⁰² Faustino, Manuel, obra citada, p.11.

Nos termos desta Directiva, para que a troca de informação ocorra, é necessário que o beneficiário dos juros resida em outro Estado da União Europeia que não o Estado onde os rendimentos são gerados e que este beneficiário seja uma pessoa singular e efectivo beneficiário dos rendimentos auferidos.

A troca de informações efectuada no âmbito desta Directiva é uma troca de informações automática com base num sistema electrónico.

Segundo Manuel Faustino¹⁰³ entre esta Directiva e a Directiva 77/799/CEE, relativa à assistência mútua, existe uma relação de generalidade e de especialidade. Generalidade, porque a Directiva relativa à assistência mútua estabelece as regras gerais relativas à troca de informações entre os Estados-Membros da União Europeia, por exemplo, as regras relativas ao sigilo sobre a informação trocadas. Especialidade porque as normas relativas à fiscalidade da poupança actuam como lei especial estabelecendo um regime específico de troca de informação em relação a este tipo de rendimentos. Assim, por exemplo a exoneração do dever de troca de informações entre Estados-membros prevista na Directiva 2011/16/UE, não é possível de aplicar no âmbito da presente Directiva.

Após terem sido analisados as Convenções modelo da OCDE e as Directivas comunitárias que regulam as trocas de informações entre os Estados-Membros, podemos colocar a questão sobre o qual o procedimento a seguir quando no âmbito de um caso concreto de troca de informações se dá uma sobreposição destes instrumentos, ou seja, o que fazer quando, perante um caso concreto, temos um CDT ou um ATI e uma Directiva que regulam aquele caso em que é solicitado um pedido de informações.

Calderón Carrero¹⁰⁴ e Maria Esther Sanchez Lopez¹⁰⁵, analisam esta questão referindo que *“Así, en primer lugar, en el supuesto de que existieran varias normas que, en el ámbito internacional o comunitario, permitieran el intercambio*

¹⁰³ Faustino, Manuel, *A Directiva da Fiscalidade da Poupança no âmbito da EU – Alguns Aspectos*, Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal, Abril-Junho de 2005, p. 21.

¹⁰⁴ Carrero, José Manuel Calderon, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición, p.440.

¹⁰⁵ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.15.

de información sería aplicable, siguiendo a Calderón Carrero, aquella cláusula que permitiera un intercambio de mayor alcance (wider-rangin provisions of assistance). De este modo, y siguiendo al autor citado, los conflictos que pudieran suscitarse entre los CDI y las Directivas comunitárias sobre intercambio de información se resolverían a favor de la norma que ofrezca mayores posibilidades de intercambio de datos debiendo señalar, además, que si ambas disposiciones permitieran la transmisión de la información debería aplicarse aquella cláusula que otorgue mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de datos.”.

Programa Fiscalis

Javier Martin Fernandez¹⁰⁶ ensina que *“El programa Fiscalis (en adelante, Programa) fue definitivamente adoptado por la Decisión número 888/98 del Parlamento Europeo y el Consejo, de 30 de marzo de 1998. Su vigencia se encuentra comprendida entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre del año 2002. En su concepción cabe destacar la importancia otorgada a la cooperación administrativa para el desarrollo de actividades preventivas y represivas del fraude en el IVA y en los Impuestos Especiales, tanto en el seno de la Comunidad como en cada Estado miembro. Además, no debe olvidarse que este es un programa abierto, con un amplio radio de acción al permitir la participación de países asociados de Europa Central, Oriental y Chipre.”*

O programa Fiscalis procura melhorar a eficácia dos sistemas fiscais no seio da União Europeia reforçando a cooperação entre as administrações fiscais e os funcionários dos diferentes Estados-Membros. Através deste programa, procuram identificar-se quais os entraves a uma efectiva e eficaz cooperação comunitária em áreas como a legislação e as práticas administrativas, procurando arranjar soluções adequadas aos problemas identificados.

O programa Fiscalis concretiza-se, na prática, através de quatro vertentes, seminários, intercâmbios, controlos multilaterais e formação.¹⁰⁷

Os seminários têm por objectivo dar a conhecer as normas comunitárias e partilhar práticas administrativas. Os intercâmbios procuram melhorar, para além do conhecimento do normativo comunitário e das práticas administrativas, a cooperação entre as administrações fiscais dos diferentes Estados-Membros. Os controlos multilaterais visam, para além dos objectivos supra referidos, dar a conhecer e partilhar novas e melhores práticas de auditoria tributária, através da cooperação de inspectores tributários de diferentes países que podem, inclusivamente, mediante certas condições, participar em inspecções fora do seu país de origem.

¹⁰⁶ Fernández, Javier Martín, *Un paso más en La colaboración Tributaria A Través De La Formación: El Programa Fiscalis De la Unión Europea*, Instituto De Estudios Fiscales, DOC. N.º27/02, p.1.

¹⁰⁷ Sobrino, Ernesto García, *La Cooperación Administrativa en La unión Europea: El programa Fiscalis 2007*, Instituto De Estudios Fiscales, DOC. N.º27/02, p.8, 9, 10.

A formação permite a harmonização dos programas de formação dos funcionários das administrações tributárias, através do desenvolvimento de programas comuns de aprendizagem e o acesso a programas de outros Estados-Membros.

Javier Martín Fernandez¹⁰⁸ refere que *“Su finalidad esencial se manifiesta en el artículo 3 y consiste en reforzar la actuación de los Estados miembros para que sus órganos y sus cauces administrativos, así como los comunitarios, sirvan a una cooperación más eficaz, amplia y efectiva. A tal efecto, se define en el artículo 2, letra f) el marco legal comunitario de cooperación como el conjunto de disposiciones comunitarias que prevén la asistencia mutua y la cooperación administrativa entre Estados miembros en lo que respecta a la fiscalidad indirecta⁷. En definitiva, se otorga prioridad a estimular a los Estados miembros y aportar la infraestructura comunitaria necesaria para que intensifiquen su cooperación.”*

Segundo este autor¹⁰⁹ *“Fiscalis constituye la primera medida del programa de trabajo de la Comisión, recogido en el documento COM 328 (96) final, para establecer el nuevo sistema común del IVA. Este objetivo ha supuesto un potente catalizador, porque la existencia de un mecanismo de inscripción fiscal en un único lugar exigirá la cooperación entre diversas administraciones estatales como si de una sola administración interna se tratase.”*

Através de uma preparação adequada dos funcionários ligados às administrações fiscais dos Estados-Membros procura intensificar-se a cooperação internacional. Existindo um maior conhecimento por parte dos funcionários das administrações fiscais de outras realidades jurídicas que não a do ordenamento jurídico a que pertencem, a cooperação internacional será mais eficaz e, consequentemente, as trocas de informação serão também mais céleres e eficazes, permitindo investigações em tempo útil, e consequentemente garantindo o sucesso das mesmas, combatendo assim a fraude e a evasão fiscal.

¹⁰⁸ Fernández, Javier Martín, *Un passo más en La colaboración Tributária A Través De La Formación: El Programa Fiscalis De la Unión Europea*, Instituto De Estudios Fiscales, DOC. N.º27/02, p.2.

¹⁰⁹ Fernández, Javier Martín, obra citada, p. 1.

VII. Estudo Comparado entre o sistema de trocas de informações entre as administrações fiscais portuguesa, espanhola e britânica

Neste capítulo vamos analisar quais os instrumentos de trocas de informação que Portugal, Espanha e Reino Unido utilizam para tutelar as trocas de informação com outros Estados.

7.1. O sistema português de trocas de informação entre administrações fiscais com outros Estados

Tal como na maior parte dos países ocidentais, Portugal também se debate com problemas relativos à concorrência fiscal prejudicial. Com o intuito de reparar ou minimizar os seus efeitos, para além de aplicar as Directivas Comunitárias relativas à assistência mútua e à troca de informações que foram anteriormente analisadas, utiliza também um conjunto de Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional e, mais recentemente, Acordos para Trocas de Informação e Acordos de Assistência Mútua Administrativa, tecendo desta forma uma teia de instrumentos que permitem a troca de informações com diferentes Estados.

Segundo Alberto Xavier¹¹⁰ *“...o direito português consagra uma cláusula geral de recepção automática plena do direito internacional convencional, de harmonia com a visão monista, ou seja uma cláusula pela qual o Direito Internacional Público adquire relevância na ordem interna, independentemente de outra formalidade que não seja a mera publicação.”*

As autoridades portuguesas, na sequência dos trabalhos desenvolvidos pela OCDE no âmbito do Fórum sobre as Práticas Fiscais Prejudiciais e das

¹¹⁰ Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Actualizada, Almedina, 2007, p.118.

conclusões que dele resultaram, determinaram que fossem implementados acordos que possibilitassem a troca de informações a pedido, sobre elementos fiscalmente relevantes, para o apuramento da situação tributária dos residentes, abarcando, não só a informação que se encontra na posse de bancos e de outras instituições financeiras, mas também informação relativa à titularidade do capital das entidades criadas nas jurisdições que integram a lista dos «paraísos fiscais» aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Salienta-se que no Fórum sobre Práticas Fiscais Prejudiciais, realizado sob a égide da OCDE, se concluiu consensualmente que a melhor forma de incentivar a criação de um ambiente de concorrência fiscal justa passaria por promover a adopção de princípios de transparência e de troca efectiva de informação, para que cada país pudesse aplicar integralmente e com equidade a sua legislação fiscal.

Neste sentido, a OCDE tem vindo a desenvolver, desde 2002, um modelo de acordo sobre troca de informações, cujo desiderato é ser utilizado na formação de acordos bilaterais ou multilaterais, entre os seus países membros e as jurisdições que assumam compromissos de cooperação fiscal internacional.

Várias jurisdições que integram a lista dos «paraísos fiscais» aprovada pela Portaria n.º 150/2004,¹¹¹ de 13 de Fevereiro, têm vindo a manifestar a sua adesão aos princípios da OCDE, no que respeita à importância de uma efectiva e eficaz troca de informações, incluindo a informação bancária.

Aproveitando este ensejo internacional, o Governo Português, através do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, emitiu um despacho, o Despacho 1204/2009 de 16 de Abril de 2009 onde, invocando as razões anteriormente aduzidas, determina que sejam encetadas negociações com as jurisdições que integram a lista dos “paraísos fiscais”, nos seguintes termos “*Estas negociações serão conduzidas pela DGCI, através de funcionários do Centro de Estudos Fiscais e da Direcção de Serviços das Relações Internacionais, devendo ser dada prioridade à celebração de acordos com as seguintes jurisdições: Ilha de Man, Jersey, Guernsey, Ilhas Caimão, Andorra, Antilhas*

¹¹¹ Ver Portaria 150/2004 de 13 de Fevereiro.

Holandesas, Aruba, Ilhas Virgens Britânicas, Turcos e Caicos, Antígua e Barbuda, Gibraltar, Liechtenstein e Hong Kong.”

Deste modo, desde 2009 que Portugal tem vindo a celebrar Acordos Sobre Troca de Informações, também designados por (ATI's). Até à presente data foram celebrados quinze. Destes, oito aguardam ratificação e, segundo informação constante do site da DGCI¹¹², nenhum dos ATI's celebrados entrou ainda em vigor¹¹³.

Estes acordos caracterizam-se por visarem única e exclusivamente a troca de informações em matéria fiscal entre os Estados contratantes.

Assim, ao analisar estes acordos, verificamos que as autoridades competentes de cada um dos Estados contratantes se obrigam a trocar informações a pedido desde que as informações solicitadas sejam:

- 1) previsivelmente relevantes para administração e aplicação das leis internas da Parte requerente relativas aos impostos contemplados no âmbito do presente acordo.
- 2) inclua informações que sejam previsivelmente relevantes para determinação da liquidação e cobrança dos impostos visados pelo presente acordo, assim como para a cobrança e execução dos créditos fiscais, ou para a investigação e prossecução de acções penais fiscais ;
- 3) sejam consideradas confidenciais, de acordo com as regras de confidencialidade previstas no acordo.

O acordo ressalva, logo no artigo segundo, que o Estado a quem é requerida a informação não é obrigado a fornecer informações que não se encontrem em poder das respectivas autoridades ou que não possam ser obtidas no âmbito da sua jurisdição nacional.

Para além desta cláusula, alguns dos ATI's celebrados contêm uma cláusula na qual ressalvam que *“Os direitos e garantias asseguradas às pessoas pela legislação ou prática administrativa da Parte Requerida continuam a ser aplicáveis na medida em que não impeçam ou retardem indevidamente a troca*

¹¹² http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/

¹¹³ De acordo com a informação que consta da tabela no site, <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2A62051C-3E43-47A5-BCAD-9C27855F704F/0/TABELAATIs.pdf>

efectiva de informações.”, ora esta é uma importante limitação colocada às garantias dos contribuintes. Garantias como o direito de audição dos interessados, previsto no artigo 100.º do Código de Procedimento Administrativo e que constitui a concretização legislativa do artigo 267.º n.º2 da Constituição da República Portuguesa, que prevê o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que os afectem.

Este artigo encontra-se igualmente consagrado no artigo 60.º da Lei Geral Tributária Portuguesa, sob a epígrafe “direito de participação” e é-lhe dada uma importância tal que a Lei comina a sua não observância com a invalidade do acto tributário por vício de forma, quando o direito de participação não seja observado e seja dada a possibilidade aos particulares de se pronunciarem.

Esta norma prevista em alguns dos ATI's não contende apenas com o direito de participação previsto na LGT, coloca também em causa o direito que os contribuintes têm de serem notificados.

A notificação tem um importante papel no nosso ordenamento jurídico pois é através dela que se dá conhecimento aos interessados de todos os actos que ocorrem durante o processo, qualquer que seja a natureza deste.

Ora, no processo fiscal, a não realização destas notificações assumem uma grande importância na medida em que, por exemplo, há actos em matéria tributária que afectam os direitos e interesses dos contribuintes que só produzem efeitos em relação a eles quando forem validamente notificados.

Estas notificações devem conter sempre a decisão, os fundamentos, os meios de defesa dos contribuintes, bem como o prazo para reagir contra o acto notificado.

A não notificação coarcta os direitos de defesa e as garantias dos contribuintes na medida em que deixam de ter a possibilidade de se poderem defender.

Poderá questionar-se qual a importância que o direito de participação e o dever de notificar o contribuinte têm no intercâmbio de informações entre administrações fiscais.

É de grande importância, na medida em que, não raras vezes, os dados que a administração fiscal possui sobre os contribuintes não estão inteiramente correctos, às vezes devido a erros declarativos dos contribuintes, outras devido aos próprios sistemas ou funcionários da administração. Daí que seja importante confrontar o contribuinte quanto à veracidade e correcção da

informação facultada, sob pena de este se ver abraços com uma coima ou, mais grave ainda, um processo por crime fiscal originado por uma informação incorrecta.

A este respeito Maria Esther Sanchez López escreveu¹¹⁴ “ *Debiendo ser entendida, en consecuencia, la protección jurídica del obligado tributário « no como un obstáculo al intercambio de información tributaria entre Estados, sino como un aspecto beneficioso y una oportunidad de mejorar la colaboración com las Administraciones tributarias», tal como há indicado Martinez Giner.*”

Muitas vezes alegam-se razões de eficiência e eficácia que se encontram subjacentes à troca de informações e à extensão com que se encontram consagradas, bem como à necessidade de uma investigação célere para que os objectivos desta não se frustrem, em detrimento das garantias dos contribuintes.

A este respeito importa ainda referir a análise efectuada por J.L. Saldanha Sanches¹¹⁵ “*Contudo, mais recentemente, abandonado o conceito nebuloso de coerência fiscal invocado pelos Estados-Membros, o tribunal de justiça da União Europeia começou a usar o conceito de controlo fiscal efectivo: as restrições são aceitáveis se forem necessárias para manter a eficácia dos controlos fiscais; a este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que constituem razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado CE as necessidades de garantir a eficácia dos controlos fiscais (caso C- 157/08 (E.H.A. Passenheim van Schoot, n.º 45)).*

Esta evolução verificada na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ilustra os dilemas constitucionais da luta contra a fraude fiscal: esta deverá ser prosseguida mediante medidas adequadas e não excessivas – medidas proporcionais, para utilizar a linguagem constitucional, que sejam eficazes na luta contra a fraude mas respeitem os direitos fundamentais do cidadão/contribuente.”

Ao celebrar estes ATI's, Portugal estabelece que os impostos visados no âmbito do acordo são os Impostos sobre o Rendimento, quer de Pessoas

¹¹⁴ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributária entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p. 72.

¹¹⁵ Sanches, J.L. Saldanha, p. 57, FFMS, Relógio D' Água Editores, 2010.

Singulares, quer de Pessoas Colectivas (IRS, IRC), a Derrama e o Imposto do Selo sobre as Transmissões gratuitas e, no caso do ATI, celebrado com Jersey inclui ainda o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). No que respeita ao outro Estado contratante, há casos, como o das Bermudas, ou os de Antígua e Barbuda, em que se estabelece uma espécie de cláusula aberta, na qual se estatui que os impostos visados são todos os impostos directos de qualquer natureza ou denominação, ou ainda, como no caso do ATI¹¹⁶ celebrado com São Cristovão (Saint Kitts) e Nevis, no qual se estabelece que são visados, no âmbito do acordo, todos os impostos estabelecidos e administrados pelo Governo de São Cristovão (Saint Kitts) e Nevis.

No caso do ATI estabelecido com a República Dominicana, este Estado consagra que são visados pelo ATI, não só os impostos de qualquer natureza ou denominação, portanto mantém aqui a formulação da cláusula geral, mas inclui também os direitos aduaneiros previstos na legislação da Comunidade Dominicana à data da assinatura do acordo.

Casos há, como o de Andorra¹¹⁷, em que são visados impostos sobre as transmissões patrimoniais imobiliárias, bem como os impostos sobre as mais-valias nas transmissões imobiliárias e impostos directos em vigor, estabelecidos por lei, ou ainda, como no caso das Ilhas de Man¹¹⁸ e de Jersey, onde são visados os impostos sobre o rendimento de Pessoas Singulares e Colectivas e os impostos sobre o rendimento e sobre os lucros, bem como os impostos sobre os bens e serviços. Já no ATI celebrado com as Ilhas Caimão este Estado estabelece que são objecto do acordo qualquer imposto exigido por este Estado que seja em tudo idêntico aos impostos vigentes em Portugal.

De uma forma geral, os impostos visados pelos ATI entre Portugal e os denominados “Paraísos Fiscais”, visam, sobretudo, os impostos sobre o rendimento e sobre o património. É de salientar o caso curioso do ATI celebrado com as Ilhas Turcas e Caicos, no qual se estabelece que os impostos visados no âmbito deste acordo por parte das Ilhas são o imposto

¹¹⁶ Ver Acordo sobre Trocas de Informação celebrado com São Cristovão (Saint Kitts) e Nevis.

¹¹⁷ Ver Acordo sobre Trocas de Informação celebrado com Andorra.

¹¹⁸ Ver Acordo sobre Trocas de Informação celebrado com Ilhas de Man e Jersey.

sobre passageiros, o imposto sobre hotéis e alojamento e as contribuições, direitos, coimas ou isenções relacionadas com importações, exportações, transbordo, trânsito, armazenamento, circulação de bens, bem como proibições, restrições e outros controlos idênticos no movimento de produtos controlados através das fronteiras nacionais.

Note-se que em todos estes acordos se encontra uma cláusula de salvaguarda no âmbito dos impostos visados, no sentido de que os impostos que entrem em vigor posteriormente, à data da assinatura do acordo, se considerem incluídos no âmbito do mesmo, caso os Estados contratantes assim o entendam. Para o efeito, os Estados contratantes obrigam-se a comunicar entre si, não só todas as modificações introduzidas às disposições fiscais, bem como todas as alterações introduzidas às normas concernentes à obtenção de informações que se encontrem abrangidas pelo âmbito de aplicação do ATI.

Os ATI's celebrados por Portugal consagram uma modalidade de troca de informações, as trocas de informação a pedido e inspecções fiscais, os controlos fiscais no estrangeiro.

Nas trocas de informação a pedido, a autoridade competente do Estado requerido prestará informações, mediante solicitação da autoridade competente do Estado requerente, desde que essa solicitação se encontre dentro do âmbito de aplicação do acordo e diga respeito aos impostos visados no âmbito do ATI.

Note-se que as informações solicitadas devem ser prestadas mesmo que o Estado requerido não necessite delas para os seus próprios fins tributários ou que a situação que está a ser investigada não constitua um ilícito susceptível de ser punido à luz da sua ordem jurídica. Como se pode ver, temos aqui a consagração do princípio do "interesse doméstico". Maria Esther Sanchez López¹¹⁹ a respeito deste princípio refere que *"... en orden a «minimizar» la operatividad del principio de interés doméstico, es cierto que el Comité Fiscal de la OCDE venía advirtiéndolo, en relación ahora con el principio de*

¹¹⁹ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.35 e 34.

reciprocidad, que, en la práctica, hay Estados que exigen un alto nivel de reciprocidad, lo que obstaculiza los intercambios de información.”

Salvaguarda-se, em quase todos os ATI's celebrados por Portugal, que a autoridade competente do Estado requerente só efectuará um pedido de informações nos termos do ATI, em último recurso, ou seja, quando estiverem esgotadas todas as vias possíveis de obtenção de informações ao alcance do Estado requerente ou, mesmo que existam meios de obter a informação solicitada, o recurso a esses meios gerar dificuldades desproporcionadas.

Quando as informações na posse da autoridade competente do Estado requerido não se demonstrem suficientes para permitir -lhe satisfazer o pedido de informações, o Estado requerido tomará, de mote próprio, as medidas adequadas para a recolha da informação solicitada, independentemente de necessitar da informação para os seus fins fiscais ou não.

A autoridade competente do Estado requerido prestará as informações solicitadas no âmbito do ATI, na medida em que a sua ordem jurídica o permita. Estas informações podem ser facultadas sob a forma de depoimentos de testemunhas ou, por exemplo, de cópias autenticadas de documentos originais. De salientar que em todos os ATI's, sem excepção, os Estados contratantes se obrigam a aprovar toda a legislação necessária para que o ATI possa ser efectivamente cumprido.

Desta feita, percebe-se que cada um dos Estados contratantes se comprometa a providenciar para que a legislação interna permita que as respectivas autoridades competentes possam obter e fornecer, mediante pedido do outro Estado contratante, as informações relativas a:

- a entidades bancárias, ou outras instituições financeiras, e por qualquer representante legal que aja na qualidade de mandatário ou de fiduciário, incluindo *nominees* e *trustees*;
- à propriedade legal e beneficiária de sociedades, sociedades de pessoas e outras pessoas, e, dentro dos condicionalismos do artigo 2.º, quaisquer outras pessoas numa cadeia de titularidade, incluindo:
- no caso de fundos e planos de investimento colectivo, informações relativas a acções, unidades e outras participações;
- no caso de *trusts*, informações relativas a *settlors*, *trustees* e beneficiários; e

- no caso de fundações, informações relativas a fundadores, membros do conselho da fundação e beneficiários.

A este respeito convém referir que os nossos normativos relativos ao sigilo bancário foram alterados pela Lei 94/2009. As principais alterações prendem-se com o facto de deixar de ser necessária audiência prévia do contribuinte para que se tenha acesso directo à sua informação bancária. Verificados os requisitos do artigo 63.º- B n.º 1 da LGT, é possível à administração tributária aceder aos dados da informação bancária do contribuinte independentemente do consentimento do mesmo. É possível também, verificados os pressupostos do artigo 63.º- B n.º 2 da LGT, aceder à informação bancária dos familiares ou de terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

Este novo regime permite à administração tributária o acesso à informação bancária do contribuinte para que seja possível controlar os pressupostos do regimes fiscais privilegiados que este usufrua. Saldanha Sanches afirmava ¹²⁰“

O controlo da conta bancária é uma decisão secundária que representa um poder administrativo que constitui uma restrição ao direito do cidadão de manter longe de vistas e curiosidades externas toda a sua situação pessoal, e qualquer restrição a este direito exige uma específica legitimação. Trata-se de uma decisão secundária no preciso sentido de ser resultado de uma outra: do dever das pessoas singulares declararem anualmente os seus rendimentos e a obrigação das pessoas colectivas (em especial das sociedades comerciais) de franquearem permanentemente os seus registos comerciais ao controlo da Administração Fiscal.”

Com estas alterações introduzidas no regime do sigilo bancário, Portugal fica mais próximo das recomendações feitas pela OCDE.

Relativamente à informação relativa à titularidade de sociedades cotadas ou a fundos ou planos de investimento público colectivo, o ATI não impõe aos Estados contratantes a obrigatoriedade de obterem ou de facultarem informações nestas matérias, a menos que estas informações possam ser obtidas sem que acarretem dificuldades desproporcionadas.

¹²⁰ Sanches, J.L. Saldanha, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, Fiscalidade, Revista de direito e Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março (2005), pág.37.

A autoridade competente do Estado requerido, após acusar a recepção do pedido à outra parte, deverá enviar ao Estado requerente as informações solicitadas, tão diligentemente quanto possível.

Para que esta troca de informações a pedido seja efectivamente célere e viável, é de extrema importância que o pedido de informações obedeça às regras estabelecidas no ATI que passamos a enunciar:

1. a identidade da pessoa objecto de controlo ou de investigação;
2. o período a que se reporta a informação solicitada;
3. a natureza da informação solicitada e a forma como o Estado requerente prefere receber a mesma;
4. a finalidade fiscal com que as informações são solicitadas;
5. as razões que levam a supor que as informações solicitadas são previsivelmente relevantes para a administração e para o cumprimento da legislação fiscal do Estado requerente, relativamente à pessoa identificada;
6. as razões que levam a supor que as informações solicitadas são detidas no Estado requerido ou estão na posse ou sob o controlo de uma pessoa sujeita à jurisdição do Estado requerido;
7. na medida em que sejam conhecidos, o nome e morada de qualquer pessoa em relação à qual haja a convicção de estar na posse ou ter o controlo das informações solicitadas;
8. uma declaração precisando que o pedido está em conformidade com as disposições legislativas e com as práticas administrativas do Estado requerente;
9. as informações poderiam ser obtidas pelo Estado requerente, ao abrigo da sua legislação ou no quadro normal da sua prática administrativa, em resposta a um pedido válido feito em circunstâncias similares pelo Estado requerido, em conformidade com o presente Acordo;
10. uma declaração precisando que o Estado requerente utilizou para a obtenção das informações todos os meios disponíveis no seu próprio território, salvo aqueles susceptíveis de suscitar dificuldades desproporcionadas.

Estes requisitos que acabamos de enunciar e que devem ser cumpridos pelos Estados contratantes para que o pedido de informações possa ser aceite pelo outro Estado contratante, são de assaz importância, não só porque através destas informações, detalhadas e exaustivas, facilitam a busca da informação que se solicita como também porque permitem cumprir princípios que são imanentes à troca de informações, como o princípio da reciprocidade. Segundo Maria Esther Sanchez López *“Principio que ha sido ampliamente criticado tanto por la doctrina como por los distintos organismos, en el âmbito comunitário e internacional, según se señalará mas adelante, siendo consecuencia, la tendencia prevalente, como há afirmado Calderón Carrero, la de entender el intercambio de información como un mecanismo al servicio de «dela efectiva aplicación del sistema tributário del Estado de residência de los contribuintes».”*. O princípio da reciprocidade encontra-se consagrado em todos os instrumentos de troca de informações que temos vindo a analisar e implica, para além da troca de informações mútua, que a informação solicitada esteja em conformidade com as disposições legislativas de ambos os Estados, ou seja, as informações solicitadas podem ser obtidas ao abrigo da legislação do Estado requerente ou no quadro normal da sua prática administrativa.

Os ATI's prevêem também inspecções fiscais atarvés de controlos fiscais no estrangeiro.

Como já foi referido no capítulo III. do presente trabalho, o controlo fiscal no estrangeiro consiste em o Estado requerente solicitar ao Estado requerido que este autorize a deslocação de representantes da autoridade competente do primeiro ao seu território a fim de entrevistarem indivíduos e examinarem registos. Apenas e tão somente, nas situações em que a legislação do Estado requerente o permita e com o prévio consentimento por escrito das pessoas interessadas.

A autoridade competente do Estado requerido pode autorizar representantes da autoridade competente do Estado requerente, caso este o solicite, a assistirem a uma investigação fiscal no seu território. Para o efeito, a autoridade competente do Estado requerido que efectua o controlo dará conhecimento, logo que possível, à autoridade competente do Estado requerente da data e do local do controlo, da autoridade ou do funcionário designado para a realização do controlo, assim como dos procedimentos e das

condições exigidas pela autoridade do Estado requerido para a realização do controlo.

Nos termos deste ATI, o Estado requerido não fica vinculado obrigatoriamente a prestar a informação solicitada. Este pode recusar-se a satisfazer o pedido de informações, quando:

- o pedido não tenha sido formulado em conformidade com o ATI;
- o Estado requerente não tenha recorrido a todos os meios disponíveis no seu próprio território para obter as informações, salvo se o recurso a tais meios for gerador de dificuldades desproporcionadas;
- a divulgação das informações solicitadas for contrária à ordem pública do Estado requerido.

O Estado requerido não fica obrigado a obter ou a prestar informações que o Estado requerente não pudesse obter ao abrigo da sua própria legislação para fins da aplicação ou da execução da sua própria legislação fiscal.

Encontram-se excluídos do âmbito de aplicação do ATI as informações que se encontrem ao abrigo do sigilo profissional ou sejam susceptíveis de revelar um segredo comercial, industrial ou profissional ou um processo comercial.

Não obstante, não pode ser recusado, nos termos do ATI, a solicitação de um pedido de informações com base na impugnação do crédito fiscal objecto do pedido.

Nos termos do ATI, o pedido de informações pode ainda ser recusado sempre que estas sejam solicitadas pelo Estado requerente, para aplicar ou executar disposições legais do seu Estado, que sejam discriminatórias em relação a um nacional do Estado requerido.

Todas as informações trocadas entre as autoridades competentes dos Estados contratantes serão consideradas confidenciais.

Por confidencial, entende-se que a informação objecto de intercâmbio apenas poderá ser divulgada às autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) interessadas para efeitos dos propósitos especificados no âmbito de aplicação do ATI. Mais, apenas podem ser usadas por essas autoridades para os fins referidos. Não obstante, prevê-se que possam ser reveladas no decurso de audiências públicas de tribunais ou de uma sentença judicial.

O ATI ressalva a utilização das informações solicitadas para outros fins que não sejam os fins previstos no âmbito de aplicação do acordo, sem que exista o consentimento, expresso e por escrito, da autoridade competente do Estado a quem foi requerida a informação.

No entanto, é permitida a transmissão de dados pessoais, a qual pode ser efectuada na medida necessária à execução das disposições do ATI. Ressalva-se que estas transmissões têm de estar de acordo com a legislação do Estado requerido. De qualquer forma, os Estados contratantes obrigam-se a assegurar a protecção dos dados pessoais a um nível equivalente ao da Directiva n.º 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de Outubro, bem como os princípios contidos na Resolução n.º 45/95, de 14 de Dezembro de 1990, da Assembleia Geral das Nações Unidas.

Salienta-se que, ao contrário de outros instrumentos jurídicos de troca de informações que foram analisados anteriormente, as informações prestadas ao abrigo dos ATI's não podem ser divulgadas a qualquer outra jurisdição.

Uma das questões que se coloca quando se efectiva uma troca de informações é quem paga os custos inerentes à mesma.

Portugal, nos ATI's celebrados, tem acordado com os Estados contratantes que, se as autoridades competentes dos Estados contratantes não acordarem nada em contrário, os custos normais incorridos com a prestação de assistência serão suportados pelo Estado requerido e os custos extraordinários incorridos com a prestação de assistência (incluindo os custos de contratação de consultores externos em relação com processos judiciais ou outros) serão suportados pelo Estado requerente.

As respectivas autoridades competentes dos Estados contratantes deverão ser previamente consultadas, caso os custos da prestação de informações respeitantes a um pedido específico se tornem excessivos.

No entanto, nem todos os ATI's estabelecem esta regra. Alguns, como no caso dos ATI's celebrados com as Bermudas, Gibraltar, Andorra, São Cristovão, Antigua e Barbuda, Belize, Ilhas Caimão, Ilhas Turcos e Caicos, estabelecem que os custos incorridos com a prestação de assistência serão acordados com as partes.

Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional

Não obstante a importância de que se revestem os ATI's, Portugal há muito tem vindo a celebrar acordos onde estão previstas trocas de informações, como é o caso das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional, também designados por CDT's.

Estas Convenções, de acordo com os registos constantes do site da DGCI¹²¹, começaram a ser celebradas em 1969, tendo até hoje sido celebradas sessenta e duas, das quais cinquenta e três estão em vigor e nove já estão assinadas e aguardam a sua entrada em vigor.

Estas convenções têm sido assinadas com países tão diferentes como a África do Sul, México, China, Colômbia, Canadá, etc.

Apesar de serem convenções para evitar a dupla tributação internacional e, portanto, não terem como escopo a troca de informações fiscais entre as diferentes administrações, a verdade é que todas elas seguem a convenção modelo da OCDE já referida anteriormente, que contém um artigo sobre troca de informações fiscais, o artigo 26.^o que foi devidamente analisado no capítulo IV.

No que respeita à troca de informações propriamente dita, este artigo 26.^o prevê que as autoridades competentes dos Estados Contratantes troquem entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes, quer para a aplicação das disposições constantes do CDT, quer para a eficaz aplicação da legislação fiscal de cada um dos Estados Contratantes, independentemente da natureza ou denominação dos impostos cobrados, desde que a tributação nelas prevista não vá contra o CDT.

Este artigo não limita a troca de informações ao âmbito dos impostos visados pelo CDT.

Nos termos deste artigo 26.^o, as informações obtidas por um dos Estados contratantes mediante o processo de troca de informações previsto neste artigo serão consideradas confidenciais, tal como se fossem obtidas com base na legislação interna do Estado que requereu a informação e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades encarregadas da liquidação, controle

¹²¹ http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/

e cobrança dos impostos, ou encarregadas dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos, relativos a esses impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos neste artigo. Não obstante o véu de confidencialidade que cobre estas informações, estas apenas poderão ser reveladas no decurso de audiências públicas em tribunais ou como resultado da divulgação de decisões judiciais.

Pode verificar-se que em matéria de confidencialidade, o normativo que consta dos ATI's é muito semelhante à estatuição que consta do artigo 26.^o. Em ambas as normas se prevê a confidencialidade do tratamento da informação, apenas abrindo excepção para as autoridades ligadas aos órgãos administrativos e aos tribunais. No entanto, a norma constante dos ATI's relativamente à confidencialidade vai ainda mais longe, consagrando a impossibilidade de as informações obtidas através da aplicação do ATI não poderem ser divulgadas a qualquer outra jurisdição.

Em caso algum, um dos Estados contratantes poderá impor ao outro em virtude do preceituado neste artigo a obrigação de:

- a) de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado contratante;
- b) de fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado contratante;
- c) de transmitir informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

Caso sejam solicitadas informações por um Estado contratante em conformidade com o disposto no presente artigo, o outro Estado contratante utilizará os poderes de que dispõe a fim de obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. Esta obrigação, está sujeita às limitações previstas no n.^o 3, mas tais limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de interesse para si, no âmbito interno.

Salienta-se que, nos últimos CDT's, celebrados tem sido incluído no artigo 26.^o um número onde se prevê que, em nenhum caso, um Estado contratante poderá recusar-se a prestar informações porque estas são detidas por um banco ou outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa. A consagração desta regra ao nível também nos CDT's reflecte o empenhamento e a importância que a transparência vem assumindo ao nível das relações entre Estados.

Tal como na maior parte dos ATI's, também nos CDT's mais recentes se tem vindo a consagrar que a transferência e o tratamento de dados pessoais decorrerá nos termos do Direito Internacional e do Direito Interno aplicáveis, ficando os Estados Contratantes obrigados a respeitar os princípios directores para a regulamentação dos ficheiros informatizados que contenham dados de carácter pessoal previstos na Resolução n.^o 45/95 da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 14 de Dezembro de 1990.

Para além dos ATI's e CDT's, Portugal tem vindo também a celebrar Protocolos de Assistência Mútua Administrativa. Estes protocolos visam implementar as disposições constantes do artigo 26.^o dos CDT's relativas a troca de informações.

Portugal, até à data, apenas celebrou três acordos de Assistência Mútua Administrativa, com República Federativa do Brasil, com a República de Moçambique e com a República de Cabo Verde.

Estes acordos visam alargar o espectro do intercâmbio de informações no âmbito das Convenções para Evitar a Dupla Tributação Internacional.

O artigo 26.^o, apesar de se ter tornado mais amplo no que se refere ao seu âmbito, é demasiado generalista e não contempla aspectos que se tornam importantes para um eficaz intercâmbio de informações.

Estes acordos contemplam, desde logo, três modalidades de troca de informações, a saber: a troca de informações a pedido, a troca automática de informações, a troca espontânea de informações. Contemplam também inspecções fiscais como, a presença de funcionários de um Estado no território de outro Estado e os exames fiscais simultâneos. Esta amplitude de

consagração possibilita uma maior interacção entre as diferentes administrações fiscais, bem como permite aumentar as possibilidades da troca de informações entre diferentes Estados para que o intercâmbio seja efectivo. Ao consagrar um maior número de modalidades de troca de informações, e de inspecções fiscais, estes acordos de assistência mútua tornam-se mais abrangentes que os ATI's e, portanto, as probabilidades de se tornarem mais eficazes aumentam consideravelmente. Analisando as modalidades de troca de informações e de inspecções fiscais propriamente ditas, verificamos que estes acordos de assistência administrativa estabelecem algumas singularidades, se não vejamos:

No que respeita à troca de informações automática, cujo modo de funcionamento já foi explicitado anteriormente, o presente acordo, para além de consagrar a cláusula geral, logo que possível, vem estabelecer um prazo máximo de 6 meses após a recepção do pedido para que a informação solicitada seja fornecida.

Caso o Estado contratante a quem foi solicitada a informação não esteja em condições de a fornecer neste prazo, deverá informar o Estado requerente das razões pelas quais não é possível fornecer as informações dentro daquele prazo. Note-se que este aviso deverá ser feito dentro dos cinco meses após a recepção do pedido e não no final dos seis meses acordados como prazo máximo para fornecer a informação solicitada.

Como já foi referido, aqui também se prevê a troca automática de informações. Esta reveste-se de algumas características especiais, pois, ao contrário do que se encontrava consagrado nas Directivas Europeias, por exemplo, não se estabelece uma base de dados comum aos Estados Contratantes. Em vez disso, estabelece-se a obrigatoriedade de, no fim de cada ano civil, as autoridades competentes de cada Estado Contratante fornecerem automaticamente às autoridades competentes do outro Estado, de acordo com a legislação fiscal nacional, sem necessidade de qualquer pedido especial, a informação disponível respeitante a rendimentos obtidos por pessoas singulares e colectivas, que sejam residentes no outro Estado, com referência ao estatuído no artigo 26.^o do CDT.

Assim os Estados contratantes obrigam-se a trocar informações relativas aos salários, vencimentos, pensões e outras remunerações, aos dividendos, juros, Royalties e rendimentos de profissões independentes, remunerações de direcção, rendimentos de artistas e desportistas e outros rendimentos, definidos e referidos nos artigos respectivos do CDT celebrado entre os Estados Contratantes.

Se se detectar que a informação fornecida está incorrecta ou incompleta, a autoridade competente do Estado contratante que recebeu a informação deve dar disso conhecimento à outra autoridade competente, o mais rapidamente possível. O mesmo deverá fazer o Estado contratante que enviou a informação, se detectar incorrecções.

Para que a troca de informações efectuada nesta modalidade possa ser eficaz, os Estados contratantes acordaram que a informação será fornecida de acordo com o padrão Formato Magnético Normalizado da OCDE, na sua versão mais actualizada. A informação a ser trocada deverá incluir os números de identificação usados para fins fiscais, se disponíveis, e, no caso das pessoas singulares, a data de nascimento.

Nestes acordos de assistência mútua, os Estados contratantes salvaguardam a possibilidade de a informação não poder, por alguma razão alheia à vontade dos Estados contratantes, ser fornecida de forma automática. Neste caso, deverá ser utilizada a modalidade de troca de informações espontâneas.

A troca de informações espontâneas consiste, como já foi explicitado no primeiro capítulo deste trabalho, na troca de informações entre os estados contratantes sem que seja necessário qualquer pedido de informações.

No âmbito destes acordos de assistência mútua, a informação trocada respeitará a pessoas singulares, ou colectivas, ou qualquer outro agrupamento de pessoas, que se encontrem referidas no artigo 26.^o do CDT e terá lugar, quando:

- haja razões para suspeitar de urna significativa perda de impostos no outro Estado, suspeitando-se de que os residentes de um Estado não declararam os rendimentos relacionados com os pagamentos recebidos no outro Estado;

- haja situações em que a redução ou isenção de imposto num Estado, possam dar origem a dívidas fiscais no outro Estado;
- haja operações de carácter empresarial entre pessoas sujeitas a imposto num Estado e pessoas sujeitas a imposto no outro Estado, feitas com interposição de uma ou mais entidades residentes em países terceiros, de forma a obter redução de imposto em um ou em ambos os Estados;
- haja suspeita de transferências fictícias de lucros realizadas no seio do grupo, com a finalidade de reduzir o imposto num ou em ambos os Estados;
- se verifiquem quaisquer outras circunstâncias que, tendo levado em um Estado à redução ou isenção do imposto, resultem em aumento de imposto ou sujeição a imposto no outro Estado.

Pormenor curioso é o facto de se estabelecer a regra de informar o outro Estado contratante, no caso de a informação solicitada dar origem a alterações de tributação no Estado que recebeu a informação. Em nenhum outro instrumento jurídico que tutele a troca de informações fiscais entre Estados se prevê esta obrigação de informação.

No âmbito destes acordos de assistência mútua encontra-se prevista a presença de funcionários de um Estado no território de outro Estado, ou seja, a pedido da autoridade competente de um dos Estados Contratantes, a autoridade competente do outro Estado poderá autorizar a presença de representantes do Estado contratante requerente, no seu território para que realizem um exame fiscal. Este pedido depende da aprovação por parte do Estado requerido. Essa aprovação deverá ocorrer num prazo máximo de três meses, a contar da data da recepção do pedido. Se se tratar de um caso urgente e que se encontre bem fundamentado, o prazo de três meses poderá ser reduzido para um mês. Esta acção inspectiva deverá ocorrer mediante proposta da autoridade competente do Estado requerente sempre que ocorram indícios de irregularidades significativas a nível internacional ou de fraude fiscal em algum dos Estados contratantes, ou em casos cuja complexidade justifique a presença de funcionários tributários de ambos os Estados, ou quando a presença de funcionários permita acelerar a investigação, evitando assim que os prazos de caducidade corram o risco de ser ultrapassados e ainda no âmbito de acções bilaterais ou multilaterais de investigações. Note-se que a

solicitação relativa à presença de funcionários de um Estado contratante no território do outro Estado contratante deverá ser bem fundamentada e serem indicadas as diligências que foram feitas no sentido de obter a informação pretendida. Caso a solicitação seja aceite, o estado requerido deverá notificar o Estado requerente, indicando a data e local onde terá lugar o exame fiscal, bem como a identidade da autoridades e funcionário designados para a realização do mesmo. A condução das investigações bem como a decisão relativa a questões que se coloquem durante a condução das investigações, serão sempre da competência do Estado requerido, muito embora os Estados possam acordar quanto aos procedimentos que regulem a presença de funcionários tributários de outro Estado. Por último, mas não menos importante, estes acordos prevêem a possibilidade de exames fiscais simultâneos, ou seja, ambos os Estados Contratantes acordam em proceder a um exame, simultâneo e independente, nos respectivos territórios, exame esse que tem por objecto, questões fiscais de um ou mais contribuintes, nas quais têm um interesse mútuo, com o objectivo de procederem ao intercâmbio de informações relevantes que obtenham.

Como podemos verificar, estes acordos de assistência mútua administrativa abrangem um leque variado de modalidades de trocas de informações, bem como de inspecções fiscais, o que permite que as autoridades competentes de cada um dos Estados contratantes tenham mais margem de manobra para, perante os casos concretos, utilizarem o que se revelar adequado e eficaz na obtenção da informação necessária ao sucesso da investigação.

Estes acordos, tal como os ATI's, prevêem regras relativas à distribuição de custos. Assim, estabelece-se que os custos normais decorrentes da prestação de assistência serão suportados pelo Estado requerido, e os custos extraordinários serão suportados pelo Estado requerente mediante acordo prévio. Por custos normais, entendem-se as despesas ordinárias e as de natureza administrativa e geral, nas quais o Estado requerido incorre para a revisão e resposta a pedidos de informações submetidos pelo Estado requerente. Despesas extraordinárias serão todas as outras, que não se enquadrem no conceito de despesas ordinárias. Sendo certo que, antes de

incorrer em despesas extraordinárias o Estado requerido deverá informar o Estado requerente, uma vez que estas dependem de acordo prévio.

No que respeita à confidencialidade, aplicam-se as regras do sigilo e dos limites à troca de informações que constam do artigo 26.º da Convenção, devendo os Estados contratantes informarem-se mutuamente, relativamente a alterações que a legislação nacional sofra e que respeite esta matéria.

Ao contrário do que acontece nos ATI's e na estatuição do artigo 26.º dos CDT's, estes acordos plasman expressamente o princípio da reciprocidade. Assim, os Estados contratantes reconhecem expressamente que a reciprocidade é um aspecto fundamental no que toca à assistência mútua e comprometem-se a manter um espírito de colaboração no que diz respeito ao intercâmbio de informações.

7.2 O sistema espanhol de trocas de informações

No que respeita ao ordenamento Espanhol, tal como o Português, este também tem utilizado uma rede de ATI's e de CDT's para fazer face aos problemas criados pela fraude fiscal internacional os quais já foram anteriormente explanados. Espanha, ao contrário de Portugal, apenas celebrou até à data quatro Acordos de Troca de Informações de acordo com o modelo da OCDE, com os seguintes países Antilhas Holandesas, Aruba, Andorra e San Marino.

Maria Esther Sanchez Lopez¹²² ensina que *“Por una parte, aquellos Acuerdos Formalizados com base en el MDCOCDE, los cuales contienen um percepto específico (art. 26.º) que constituye la base jurídica de la transmisión internacional de datos y que, como sabemos, en el caso del ordinamento espanol, com base en lo dispuesto en el art. 96 de la Cosntittución, tienen eficácia desde el momento de su publicación (esto es, prevalecen frente al derecho interno, aunque no se señale expressamente en el percepto mencionado, lo que significa la césion de competências a un organo*

¹²² Lopéz, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributária entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.14.

supranacional y, como consecuencia, una certa ruptura del concepto tradicional de soberania...”.

Tal como nos ATI's celebrados por Portugal, os celebrados por Espanha visam a prestação de assistência em matéria de troca de informação entre os Estados Contratantes. As partes obrigam-se a trocar informações que sejam previsivelmente relevantes relativamente aos impostos sobre os quais incide o ATI. Informações que sejam previsivelmente relevantes não só para a aplicação da legislação fiscal nacional de cada um dos Estados Contratantes, mas também e inclusivamente, informações previsivelmente relevantes para determinar, liquidar e cobrar impostos, bem como para a recuperação e execução de créditos fiscais, e investigações que decorram no âmbito de processos de natureza fiscal.

Também os ATI's celebrados por Espanha contêm a cláusula *“Os direitos e garantías asseguradas às pessoas pela legislação ou prática administrativa da Parte Requerida continuam a ser aplicáveis na medida em que não impeçam ou retardem indevidamente a troca efectiva de informações.”.*

Como já foi referido anteriormente, as garantias relativas a um direito de audição prévia dos contribuintes espanhóis ou de notificação caem por terra quando estejam em causa trocas de informações e a necessidade de assegurar a eficácia de uma investigação fiscal noutro país. Maria Esther Sanchez López¹²³ refere a importância de assegurar as garantias dos contribuintes, especialmente perante a possibilidade de intercambiar informação bancária internacionalmente. Neste sentido afirma que *“... de la posicion jurídica de los titulares de la información intercambiada en el sentido de garantizarles su «derecho de participación» y, en consecuencia, de defensa, mediante la notificación del mencionado intercambio de información bancaria...”*. Esta autora refere ainda que¹²⁴ *“De estas previsiones, en fin, se desprende (sin perjuicio de las numerosas consideraciones que cabría realizar) que la balanza, tanto en el nivel comunitario como internacional, se inclina, en*

¹²³ Lopéz, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.61.

¹²⁴ Lopéz, Maria Esther Sanchez, obra citada, p. 73.

matéria de intercambio de información, hacia la satisfacción del interés del Estado que solicita los datos en detrimento del titular de la información intercambiada.”

Os ATI's celebrados por Espanha visam, por parte do Estado Espanhol, os impostos sobre o rendimento de pessoas singulares, o imposto sobre sociedades, impostos sobre o rendimento de pessoas não residentes, impostos sobre o património, o imposto sobre sucessões e doações, o imposto sobre transmissões patrimoniais, o imposto do selo e o imposto sobre valor acrescentado. No ATI celebrado com Andorra, Espanha acrescenta ainda, os impostos especiais sobre o consumo, e os impostos locais sobre o rendimento e o património.

No que respeita ao outro Estado contratante, os impostos visados são os impostos sobre o rendimentos, os impostos sobre salários e vencimentos, os impostos sobre Benefícios Fiscais, as sobretaxas sobre o imposto de renda e benefícios, os impostos sobre sucessões e doações, e os impostos sobre o volume de negócios. Em alguns ATI's como o de Aruba, são também visados por parte daquele Estado, a retenção na fonte sobre dividendos, os impostos especiais de consumo, o imposto sobre o lucro operacional, o imposto de transferências e direitos sobre a transferências. Noutros, como o celebrado com Andorra, apenas visa no ATI, os impostos relativos à transferência da propriedade sobre imóveis e os impostos sobre as mais-valias nas transmissões de imóveis e os impostos directos estabelecidos pelas leis daquele Estado. No ATI celebrado com San Marino, por parte deste Estado contratante, apenas se prevê que seja visado pelo ATI um imposto geral sobre o rendimento, devendo ser o mesmo aplicável às pessoas singulares, às pessoas colectivas e à propriedade e ao imposto indirecto sobre importações.

Espanha, tal como Portugal, consagra nos seus ATI's a regra relativa à obrigação da legislação interna permitir que as respectivas autoridades competentes possam obter e fornecer, mediante pedido, do outro Estado contratante, as informações relativas a entidades bancárias, ou outras instituições financeiras. Tal como nos ATI'S celebrados por Portugal, os ATI's celebrados por Espanha estabelecem apenas uma modalidade de troca de

informações, a trocas de informações a pedido, estabelece também inspecções fiscais, as inspecções fiscais no estrangeiro. A estatuição referente à troca de informações na modalidade a pedido é igual ao previsto nos ATI's celebrados por Portugal a qual foi anteriormente exaustivamente analisada, pelo que dou por reproduzida a análise feita anteriormente. A única excepção no que se refere a este artigo reside no n.º 6 e no n.º 7.

O n.º 6 do artigo 5.º, relativo às trocas de informação a pedido, consagra a obrigação de a autoridade competente do Estado requerente enviar a informação solicitada quando possível. Ora, para o efeito, este n.º 6 estatui que para assegurar uma resposta rápida, a autoridade competente do Estado requerido deve:

- 1) confirmar, por escrito, o recebimento do pedido à autoridade competente do Estado requerente, no prazo de cinco dias úteis após o recebimento do pedido de informação;
- 2) caso se verifique defeito no requerimento de solicitação da informação, deve notificar-se a autoridade competente do Estado requerente, num prazo de sessenta dias após a recepção do pedido informação;
- 3) Se a autoridade competente do Estado requerido não puder obter e fornecer as informações no prazo de noventa dias a contar da data da recepção do pedido, deverá informar a autoridade competente do Estado requerente, explicando as razões da incapacidade, bem como a natureza dos obstáculos encontrados ou as razões da sua recusa.

A autoridade competente do Estado requerente deverá então decidir se deve ou não cancelar o pedido. Se decidir não o cancelar, as autoridades competentes dos Estados contratantes, deverão informalmente e por mútuo acordo, discutir sobre a possibilidade de atingir a finalidade do pedido de informação e averiguar quanto ao melhor meio para o conseguir. A informação solicitada deve ser facultada no prazo máximo de seis meses a contar da recepção do pedido. Em certos casos de cariz mais complexo, as autoridades competentes de ambos os Estados contratantes podem acordar a prorrogação do prazo. Salienta-se que as restrições temporais referidas não afectam de,

forma alguma, a validade e legalidade das informações trocadas no âmbito do ATI.

O n.º 7, do artigo que prevê as trocas de informação na modalidade a pedido, estatui que as autoridades competentes dos Estados contratantes devem determinar, por mútuo acordo, qual o modo de remissão da informação solicitada. Ora nos ATI's celebrados por Portugal, não se encontram previstas disposições semelhantes. Portugal e os Estados com quem celebrou ATI, apenas determinaram que as informações solicitadas deviam ser enviadas à autoridade competente do Estado requerido "tão diligentemente quanto possível", nada estabelecendo quanto ao modo de remissão da informação solicitada.

Tal como no caso Português, Espanha também consagrou as inspecções fiscais no estrangeiro no âmbito do ATI.

Encontram-se também consagrados os casos em que se pode recusar um pedido de troca de informações, bem como o carácter confidencial das mesmas.

Quer estas normas quer todo o restante clausulado dos ATI's celebrados por Espanha, seguem, tal como o português, o modelo da OCDE, logo as disposições são exactamente iguais ao que se encontra previsto nos ATI's celebrados por Portugal e que já foram devidamente analisadas anteriormente.

As únicas excepções referem-se ao artigo 9.º sob a epígrafe, requerimento de notificação e ao artigo relativo aos custos, cuja estatuição é diferente da consagrada nos ATI's celebrados por Portugal.

Relativamente ao artigo sob epígrafe requerimento de notificação, este artigo prevê que a autoridade competente de um Estado contratante, a pedido da autoridade competente do outro Estado contratante e de acordo com os regulamentos que regem a notificação dos actos semelhantes no primeiro Estado contratante, notificará as decisões e quaisquer outros instrumentos que emanem das autoridades administrativas do segundo Estado contratante e que se encontrem relacionadas com a aplicação de impostos abrangidos pelo presente acordo.

Quanto aos custos relativos à troca de informações, nos ATI's celebrados por Espanha, é o Estado requerido que deve suportar os custos incorridos em razão da prestação de assistência, a menos que as autoridades competentes dos Estados contratantes acordem o contrário. A autoridade competente do Estado requerido deverá consultar a autoridade competente do Estado requerente sempre que o pedido de informações solicitado acarrete custos extraordinários desproporcionais.

Quanto aos CDT's, Espanha tem celebrado Convenções para evitar a dupla tributação internacional com vários países. Até à presente data, contabiliza setenta e seis CDT'S celebrados com países tão diferentes como Estados Unidos da América, México, Moldávia, Japão, Macedónia, Uruguai, Vietname, Tailândia, Israel, Irão, etc.

Tal como já vimos no caso português, estes CDT's seguem o modelo da OCDE cuja troca de informações se encontra prevista no artigo 26.^o. Assim Espanha, à semelhança de Portugal, com os países com os quais não celebrou um ATI, efectua a troca de informações ao abrigo de um CDT.

Tal como o artigo 26.^o dos CDT's celebrados por Portugal, os celebrados por Espanha prevêem que as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão informação que seja previsivelmente relevante para o cumprimento das disposições do CDT ou para a aplicação das leis nacionais relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação dos Estados contratantes, desde que a tributação nelas prevista não seja contrária ao disposto no presente CDT. A troca de informações efectuada nos termos deste artigo não se limita às pessoas visadas pelo CDT e previstas no artigo primeiro, nem tão pouco pelos impostos visados no âmbito deste CDT e previsto no artigo 2.^o

As informações recebidas por um Estado contratante nos termos deste artigo devem ser mantidas em segredo da mesma maneira que as informações obtidas ao abrigo do direito interno desse Estado e só poderão ser comunicadas às autoridades que se encontrem encarregues da aplicação, administração, controlo, execução e inspecção de materiais fiscais (incluindo tribunais e órgãos administrativos). Essas autoridades utilizarão as informações apenas para tais fins. No entanto, estas informações poderão ser divulgadas

em audiência pública ou em decisões judiciais. Em caso algum esta obrigação de intercambiar informações entre os Estados contratantes poderá ser interpretada no sentido de se adoptarem medidas administrativas contrárias à legislação ou prática administrativa de um dos Estados contratantes ou de se fornecerem informações que não se possam obter com base na legislação do Estado requerido ou mediante as práticas administrativas do Estado requerido. Também não é possível fornecer informação que resulte na divulgação de um segredo empresarial, industrial, comercial ou profissional ou de um procedimento industrial, ou que seja contrária à ordem pública.

Quando um dos Estados contratantes solicitar informações ao abrigo do artigo 26.º do CDT, o Estado contratante requerido deverá utilizar medidas para reunir as informações disponíveis, a fim de obter as informações solicitadas, mesmo se este Estado não precisar das informações para seus próprios fins tributários. A obrigação acima está sujeita às limitações estabelecidas no n.º 3, salvo se tais limitações impedirem um Estado contratante de fornecer informações apenas por causa da ausência de interesse nacional.

Em nenhum caso, o disposto no presente artigo pode ser interpretado por forma a permitir que um dos Estados contratantes se recuse a fornecer informações que se encontrem em poder de bancos ou outras instituições financeiras, ou de mandatários, ou ainda por uma pessoa agindo na qualidade de agente fiduciário ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa.

No que respeita ao sigilo bancário, segundo Maria Esther Sanchez López¹²⁵, o sistema Espanhol condicionava o fornecimento de informação bancária à observância de um procedimento concreto previsto no artigo 93.3 da Ley General Tributaria Española. Para que se pudesse obter a informação em poder das autoridades bancárias ou creditícias, deveria obter-se uma autorização do órgão competente para o efeito ou o consentimento do

¹²⁵ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.64.

contribuinte. Este pedido de autorização deveria estar devidamente fundamentado, com as razões subjacentes ao pedido à entidade bancária, em que o caso se aplica, das razões pelas quais não se deve notificar o contribuinte. No normativo anterior, a entidade bancária que possuía a informação pretendida era obrigada a notificar o contribuinte que tinha sido feito um requerimento a solicitar a sua informação bancária. Esta autora é de opinião que a supressão da notificação ao contribuinte representou um retrocesso nas garantias dos contribuintes face às administrações. A autorização da entidade competente referida supra, permitirá que se proceda à notificação da entidade requerida com identificação das contas bancárias e dos contribuintes sobre quem se pretende a informação solicitada, para que esta dê resposta ao pedido. A entidade requerida deverá fornecer a informação solicitada num prazo que não deve ser inferior a quinze dias, contados a partir da recepção da notificação do requerimento. Como podemos verificar, a formulação dada ao artigo 26.º nas CDT celebradas por Espanha é a mesma da formulação dada ao artigo 26.º nas CDT Portuguesas.

7.3. O sistema britânico de trocas de informações

O Reino Unido tem algumas particularidades no que toca à celebração de instrumentos de troca de informações fiscais com outros países.

Para além dos acordos para evitar a dupla tributação internacional e dos acordos sobre troca de informações, o Reino Unido tem vindo a celebrar acordos¹²⁶ recíprocos para aplicação da Directiva Europeia 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamentos de juros podendo, estes últimos ser bilaterais ou unilaterais.

A Directiva Europeia 2003/48/CE, relativa à tributação da poupança sob a forma de juros que foi aprovada em reunião do Conselho ECOFIN de 03 de

¹²⁶Ver em http://www.hmrc.gov.uk/international/tiea_inforce.htm

Junho de 2003, tem por objectivo combater a fraude e a evasão fiscal tributando os rendimentos da poupança transfronteiriços.

Esta Directiva procura, através da recolha e troca de informações sobre pessoas singulares residentes estrangeiro a receber os rendimentos da poupança fora do seu estado de residência, combater a evasão fiscal.

De acordo com o previsto na Directiva que já foi anteriormente analisada, serão recolhidas informações relativas ao pagamento de rendimentos sobre a poupança a residentes em outros países. Essa informações serão objecto de uma troca automática com as autoridades fiscais competentes nesses países.

A directiva e os regulamentos entraram em vigor a partir de 01 de Julho de 2005. O Relatório dos Regulamentos¹²⁷ relativos à informação sobre os rendimentos da poupança estabelece um conjunto de regras para que o Reino Unido implemente a Directiva. A Directiva da Poupança requer que se proceda à transmissão automática de informação relativa aos pagamentos de rendimentos sobre a poupança por parte de um Estado-Membro para as autoridades competentes dos outros Estados-Membros da União Europeia. Com o objectivo de implementar a Directiva e com o intuito de combater a evasão fiscal, particularmente no que tange aos impostos sobre rendimentos da poupança transfronteiriços, as autoridades fiscais do Reino Unido desenvolveram um sistema de recolha e intercâmbio de informações relativo ao pagamento dos rendimentos sobre a poupança de residentes no exterior. São visados, principalmente, os bancos e instituições financeiras que pagam juros a indivíduos que fazem as suas aplicações financeiras em territórios considerados paraísos fiscais. Este esquema de troca de informações procurará também visar outros operadores financeiros no mercado que transaccionam dívida em territórios considerados paraísos fiscais. Estes acordos entraram em vigor em 1 de Julho de 2005. No entanto, os requisitos dos relatórios de informação são diferentes, consoante as relações contratuais estejam em vigor antes de 1 de Janeiro de 2004 ou não.

¹²⁷ Ver Savings Income Reporting Guidance Notes - V.9 updated February 2011 em <http://www.hmrc.gov.uk/esd-guidance/index.htm>

Assim, o Reino Unido tem vindo a celebrar acordos recíprocos para aplicação da Directiva Europeia 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança, os denominados ¹²⁸“*Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments*”. Até à data já celebrou oito destes acordos bilaterais, com países como Jersey, Guernsey Gibraltar, Ilha de Man, Monserrat, Ilhas Virgens Britânicas, Antilhas Holandesas e Aruba. O objectivo deste acordo é a comunicação de informações pelos agentes pagadores, relativas ao pagamento de juros, referentes a créditos de qualquer natureza, em particular de rendimentos da dívida pública, rendimentos de obrigações ou empréstimos (incluindo prémios atinentes a esses títulos), rendimentos provenientes de acções ou títulos de créditos relativos a empréstimos efectuados por empresas a terceiros, juros vencidos ou capitalizados realizados na altura da venda, entre outros. Estes pagamentos são efectuados por um agente estabelecido em um dos Estados contratantes a residentes no outro Estado contratante. O agente pagador dos rendimentos acima referidos deve reportar à autoridade competente a identidade e residência do beneficiário, o nome e morada do agente pagador, o número da conta do agente pagador ou, caso não exista, a identificação do crédito gerador dos juros, e ainda, a informação concernente ao montante de imposto retido no Estado contratante onde se encontra a entidade pagadora. Relativamente a esta última informação, a entidade pagadora tem a faculdade de limitar ao mínimo a informação relativa ao pagamento de juros, bem como ao montante total dos rendimentos e ao montante total das receitas da redenção, venda ou reembolso.

Keen e Ligthart¹²⁹, referem que “*The depent and associated territories of the Netherlands and the United Kingdom – the Channel Islands, Isle of man, and territories in the Carribean – are required to either exchange information automatically or levy a non-resident withholding tax during the transitional period.*”

¹²⁸ Ver em http://www.hmrc.gov.uk/international/tiea_inforce.htm

¹²⁹ Keen, Michael, Ligthart, Jenny E., *Information Sharing and International Taxation: A Premier*, International Tax and Public Finance, 13, 163–180, 2006.

O Reino Unido, no âmbito destes acordos, obriga-se a comunicar no prazo máximo de seis meses, após o termino do ano fiscal, à autoridade competente do outro Estado contratante, a informação supra referida, relativa ao pagamento de juros efectuados durante aquele ano fiscal.

Como podemos verificar, a troca de informações que está presente no âmbito deste tipo de acordo é a troca automática de informações. Não se prevê qualquer outra modalidade de troca de informações que não seja esta.

As restantes disposições do acordo concernem às definições relativas a conceitos sobre os quais versa o acordo, à retenção efectuada sobre aquele imposto, bem como aos procedimentos utilizados para efectuar essa mesma retenção.

É de salientar que, também neste tipo de acordos, existe uma cláusula de confidencialidade, segundo a qual as partes se obrigam a manter confidencialidade em todas as informações trocadas entre as autoridades competentes dos Estados contratantes. Ao abrigo desta cláusula, as partes obrigam-se ainda a não utilizar as informações trocadas para outros fins que não os da tributação sem o prévio consentimento do outro Estado contratante. Note-se que informação prestada deve ser divulgada apenas às autoridades fiscais e utilizada por essas autoridades apenas para os fins previstos na Convenção ou para fins de fiscalização, incluindo a determinação de qualquer recurso interposto no âmbito da tributação. Para esses fins, a informação pode ser divulgada em audiência pública ou em processos judiciais. Este artigo, relativo à confidencialidade, prevê ainda que, quando uma autoridade competente de um Estado contratante considere que as informações que recebeu da autoridade competente do Estado Contratante requerido sejam úteis à autoridade competente de outro Estado-Membro, pode transmitir-lhe as informações, desde que com o acordo da autoridade competente do Estado competente que forneceu as informações.

Relativamente a este tipo de acordo, cumpre registar a informação que consta no site do Ministério das Finanças Britânico¹³⁰, na qual se explicita, nas notas

¹³⁰ <http://www.hmrc.gov.uk/esd-guidance/sir-guidance.pdf>

explicativas anexas a este acordo, que no que à União Europeia diz respeito Gibraltar é considerado como parte integrante do Reino Unido e não como um Estado-Membro independente, pelo que a Directiva da Poupança da União Europeia não fornece nenhuma base jurídica para a aplicação das medidas constantes da Directiva relativa aos pagamentos de rendimentos, entre Gibraltar e o Reino Unido. Assim, o Reino Unido assinou um acordo bilateral de tributação da poupança e de troca de informações com Gibraltar em 19 de Dezembro de 2005, para que fosse possível aplicar as mesmas medidas previstas na Directiva para os pagamentos de rendimentos entre as duas jurisdições. Nos termos deste acordo, o Reino Unido terá automaticamente que fornecer informações ao Governo de Gibraltar relativas aos pagamentos de rendimentos da poupança pelo Reino Unido aos agentes pagadores residentes em Gibraltar.

Paralelamente a estes acordos recíprocos para aplicação da Directiva Europeia 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamentos de juros, o Reino Unido tem também vindo a celebrar uma outra espécie de acordo, muito semelhante a estes e que designa por ¹³¹ *“Non-reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments”*. Numa tradução mais ou menos literal podemos designar por acordos não recíprocos relacionados com a Directiva da União Europeia relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

Estes acordos designam-se por não recíprocos, uma vez que esta convenção aplica-se aos rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos num dos Estados contratantes, a beneficiários que sejam residentes no outro Estado contratante, para que sejam sujeitos a uma tributação efectiva em conformidade com a legislação deste Estado contratante. Tem por objecto os juros pagos por um agente pagador estabelecido no território de um dos Estados contratantes, com vista a permitir que os rendimentos da poupança sob a forma de juros feita num dos Estados contratantes a beneficiários que sejam residentes para efeitos fiscais no outro Estado contratante passam a ser

¹³¹ http://www.hmrc.gov.uk/international/tiea_inforce.htm

sujeitos a uma tributação efectiva, em conformidade com as leis fiscais deste. O âmbito da presente convenção está limitado à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de pagamentos de juros sobre créditos, com a exclusão, inter alia, das questões relativas à tributação dos benefícios de pensões e de seguros. Este tipo de acordo prevê, única e exclusivamente, a modalidade de troca de informações automática. De acordo com o estatuído no artigo sob a epígrafe troca automática de informações, a autoridade competente do Estado contratante onde o agente pagador esteja estabelecido, deve comunicar as informações referidas no artigo 8.º da Directiva à autoridade competente do outro Estado contratante de residência do beneficiário. A comunicação destas informações deverá ser automática. Deverá ocorrer pelo menos uma vez por ano, no prazo de seis meses após o final do ano fiscal do Estado Contratante do agente pagador, para todos os pagamentos de juros efectuados durante esse ano. Note-se que as trocas de informações efectuadas nos termos deste acordo deverão respeitar o disposto na Directiva 2011/16/UE.

Até ao presente, o Reino Unido apenas celebrou três acordos desta espécie¹³², com as Ilhas Caimão, Anguilla e com as Ilhas Turcos e Caicos.

Para além destes tipos de acordos, o Reino Unido celebrou também ATI's. Até ao presente já celebrou catorze, a saber, Antigua e Barbuda, St Christopher e Nevis, St Lucia, St Vincent e Grenadines, Liechtenstein, Bermuda, Ilha de Man, Jersey, Guernsey, Ilhas Virgens Britânicas, Gibraltar, Anguilla, Bahamas, Ilhas Turcas e Caicos.¹³³

Os ATI's celebrados pelo Reino Unido seguem o modelo da OCDE e, como tal, são em tudo semelhantes aos celebrados por Portugal e por Espanha.

Maria Esther Sanchez Lopez refere que¹³⁴ *“...a la hora de atender los requerimientos de información (cláusula del interés doméstico en relación con cuál cabe señalar que algunos países, como Reino Unido...las introdujeron*

¹³² http://www.hmrc.gov.uk/international/tiea_inforce.htm

¹³³ http://www.hmrc.gov.uk/international/tiea_inforce.htm

¹³⁴ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.29.

como «reserva interpretativa» a los Comentários del art. 26.º del Modelo de CDI com el objeto de reafirmar que únicamente obtendrá información para outro Estado cuando posean «interés fiscal» en la misma), però no así en referencia concreta al contenido y limites de la información susceptible de ser aportada...”

No artigo primeiro relativo ao objecto e âmbito de aplicação do ATI, também o Reino Unido faz a ressalva que estabelece que os direitos e garantias aplicáveis aos cidadãos na legislação ou prática administrativa do Estado requerido continuam a ser aplicáveis, na medida em que eles não impeçam ou retardem indevidamente, o intercâmbio eficaz de informações. Tal como Portugal e Espanha, consagra-se a primazia da troca de informações em detrimento das garantias dos contribuintes.

Não obstante, o Reino Unido consagrou alterações no que toca aos impostos visados pelo ATI. Os ATI's britânicos prevêem que são visados os impostos existentes à data da assinatura do acordo, de qualquer natureza ou denominação imposta por ou em nome dos Estados contratantes, incluindo, no caso de Antígua e Barbuda, os que têm como fonte os deveres, costumes. O ATI abrange também quaisquer impostos idênticos criados após a assinatura do ATI, quer sejam em complemento ou em substituição dos impostos já existentes. Este acordo é igualmente aplicável aos impostos de natureza substancialmente similares estabelecidos após a data de assinatura do Acordo, em complemento ou em substituição dos impostos já existentes, se as autoridades competentes dos Estados contratantes assim o decidirem. As autoridades competentes dos Estados contratantes comunicarão uma à outra as modificações substanciais ao regime fiscal e as medidas de recolha de informações relacionadas com o âmbito do acordo.

O Reino Unido, tal como Espanha e Portugal, consagra nos seus ATI's a regra relativa à obrigação da legislação interna permitir que as respectivas autoridades competentes possam obter e fornecer, mediante pedido, do outro Estado contratante, as informações relativas a entidades bancárias, ou outras instituições financeiras. No Reino Unido o acesso a esta informação bancária faz-se através da autorização de uma comissão independente.¹³⁵

¹³⁵ OCDE, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OCDE, 2000, p.37.

No entanto e de acordo com o que ensina Maria Esther Sanchez Lopez¹³⁶ *“...en el sentido de garantizarles su «derecho de participación» y, en consecuencia, de defensa, mediante la notificación del mencionado intercambio de información bancaria (la cual se prevé en algunos Estados, y bajo determinadas circunstancias: en este el caso, por ejemplo,...Reino Unido...)”*, encontra-se prevista a notificação ao contribuinte quando sejam solicitadas informações bancárias.

Quanto aos custos, o Reino Unido tem consagrado nos seus ATI's que a responsabilidade pelos custos que advenham da prestação de assistência devem ser acordados pelos Estados Contratantes. O Reino Unido, à semelhança de Portugal e de Espanha, também tem celebrado CDT's. Até à presente data contabilizam cento e dezassete CDT's assinados e em vigor.¹³⁷

O Reino Unido utiliza os modelos da OCDE na celebração dos seus acordos e, como tal, também contém o artigo 26.^º relativo à troca de informações, cuja formulação é a mesma que já foi analisada anteriormente.

Conclusão do estudo comparado:

Como podemos verificar, estes três países comunitários para além das Directivas Comunitárias que estabelecem obrigações no que respeita ao intercâmbio informações entre os Estados-Membros, celebram cada um deles um vasto leque de Convenções bilaterais que prevêm a troca de informações entre as administrações fiscais de diferentes Estados.

Embora seguindo as convenções modelo da OCDE, estas Convenções bilaterais acabam por conter várias especificidades, variando consoante os Estados contratantes. Este facto produz, ao nível da aplicação prática das convenções e do cumprimento das obrigações nelas previstas, várias dificuldades. Dificuldades estas que se traduzem num peso nos encargos administrativos que os Estados têm, não só a nível financeiro mas

¹³⁶ Lopéz, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.61.

¹³⁷ http://www.hmrc.gov.uk/international/in_force.htm

principalmente e sobretudo, ao nível de afectação de recursos humanos, que por sua vez, se reflectem na falta de eficácia e de celeridade nos procedimentos que conduzem à efectiva troca de informações entre os Estados contratantes.

Logo, pode concluir-se que a actual política seguida pelos Estados e que vai no sentido de multiplicar as Convenções bilaterais de assistência mútua e trocas de informação, apesar de bem intencionada, não é a mais eficaz.

Conclusões

Neste trabalho, procurei fazer uma análise dos diferentes instrumentos jurídicos que tutelam e regulamentam as trocas de informações a nível internacional e comunitário, bem como verificar a sua aplicação prática em três ordenamentos jurídicos diferentes.

Como se pôde constatar, existem vários instrumentos jurídicos diferentes para tutelar a mesma figura, a da troca de informações.

Pela análise efectuada vemos que, para além das Directivas comunitárias relativas à assistência mútua, à poupança e ao IVA, que prevêm e instituem a obrigatoriedade de os Estados-Membros trocarem informações entre si, cada Estado, de per si, vê-se obrigado a celebrar uma multiplicidade de convenções bilaterais, umas como os CDT cujo principal objectivo é evitar a dupla tributação internacional, outras como os ATI, cujo único objectivo é convencionar a troca de informações em matéria fiscal entre dois ou mais Estados, mas todas têm um ponto em comum: prever e regular como se fará a troca de informações em matéria fiscal entre os Estados contratantes. Isto conduz a que cada Estado seja obrigado a celebrar, controlar e verificar uma série de instrumentos jurídicos que tutelam todos a mesma figura, a da troca de informações em matéria fiscal entre os diferentes Estados. Esta multiplicidade de instrumentos de trocas de informações não significa, necessariamente, que exista homogeneidade entre os mesmos.

Pela análise efectuada, constata-se a existência de diferentes modalidades de trocas de informações mas os limites impostos à realização das mesmas diferem. Por exemplo, no artigo 26.º n.º 3 do alínea a) dos CDT's estatui-se que, em caso algum, se poderá impor a um Estado que tome medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática ou às do outro Estado contratante. No entanto, no artigo 1.º de alguns dos ATI's celebrados, pode ler-se que os direitos e garantias assegurados às pessoas pela legislação ou prática administrativa do Estado requerido continuam a ser aplicáveis quando não impeçam, ou retardem, a troca efectiva de informações. No entanto, nem todos os ATI's contêm esta regra, alguns nem sequer fazem referência a ela. De notar a este respeito, tal como foi explicitado no capítulo IV

deste trabalho que, tal como Maria Esther Sanchez López¹³⁸ refere e seguindo os ensinamentos de Calderón Carrero, sempre que existam várias normas de âmbito internacional e comunitário que permitam a troca de informações, será aplicável aquela que permita um intercâmbio de maior alcance (*wider-ranging provisions of assistance*). Os conflitos que possam ser suscitados pela aplicação quer dos CDT's, quer dos ATI'S, quer das Directivas comunitárias, são resolvidos atribuindo prevalência à norma com maior amplitude no que respeita à troca de informações e aplicando-a.

As Directivas comunitárias, não só estabelecem várias modalidades de trocas de informações como permitem e incentivam a divulgação dessa informação a terceiros Estados, sempre que essa informação possa revestir de alguma utilidade para os mesmos. Os ATI's celebrados, bem como os acordos britânicos relativos à Directiva da Poupança, não prevêm esta divulgação a terceiros Estados, sempre a que a informação revista carácter relevante nas informações por eles desenvolvidas.

Da análise efectuada, verificamos que os únicos aspectos que efectivamente são comuns a todos os normativos são a derrogação do sigilo bancário, ou seja, um Estado não pode recusar-se a prestar informações por esta se encontrar em poder de um banco, outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente fiduciário, a menos que essa informação seja reveladora de um segredo comercial, profissional, industrial, ou contrário à ordem pública. Além disso, todos os normativos que tutelam, de uma forma ou de outra, as trocas de informações entre os diferentes Estados prevêm a confidencialidade das informações trocadas.

Podemos perguntar-nos por que razão um Estado celebra e se obriga, perante um outro Estado e até mesmo, em alguns casos, permite que essa informação seja divulgada a Estados terceiros, a prestar informações relativas aos seus contribuintes e a fluxos financeiros que ocorrem no seu território. A resposta a esta questão advém do facto de que, cada vez, mais vivemos na era da “aldeia

¹³⁸ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.15.

global”, não só a nível comunicacional e tecnológico, mas também e sobretudo, económico. Cada vez mais as decisões tomadas por um Estado produzem consequências nos outros Estados que os rodeiam. Esta afirmação assume particular importância no plano económico e no plano fiscal. Como refere Francisco Alfredo García Prats¹³⁹ *“La globalización económica obliga a replantear el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados, así como el desarrollo del enfoque metodológico explicativo y constructivo de la ciencia del derecho financiero. Desde esta perspectiva, resulta necesario partir del análisis de derecho comparado para analizar y explicar los efectos colaterales que una medida de un determinado Estado provoca en los sistemas tributarios de otros Estados.”* Por estas palavras percebemos o quão importante se tem tornado a celebração das Directivas e Acordos analisados no presente trabalho.

De facto e como referi na introdução e como vimos no primeiro capítulo deste trabalho, a concorrência fiscal prejudicial é extremamente nociva às economias dos nossos dias. A transparência, a informação e a cooperação internacionais são fundamentais para que se consigam sistemas fiscais mais eficazes e eficientes que promovam o desenvolvimento e não o asfixiem.

Segundo o Banco Mundial¹⁴⁰, os fluxos ilícitos de capitais representam um custo estimado de quinhentos a oitocentos biliões de dólares por ano. Uma vez que grande parte deste capital reveste a forma de evasão fiscal, estes números são meras estimativas, mas é possível afirmar que a receita perdida em impostos, a nível mundial, é equivalente ao PIB nacional de vários países em vias de desenvolvimento combinados. Tendo em conta a grandeza destes números, é fácil perceber por que razão o combate à fraude e à evasão fiscal se tornou num desígnio internacional.

A OCDE, desde há várias décadas, tem sido um importante motor na luta contra os paraísos fiscais, criando padrões elevados de transparência e troca

¹³⁹ Prats, Federico García, *Cooperación Administrativa Internacional En Materia Tributaria. Derecho Tributario Global.*, Instituto de Estudios Fiscales Doc. n.º 3/07 p.17.

¹⁴⁰ Owens, Jeffrey, Parry, Richard, *Why Tax matters for development*, OECD Centre for Tax Policy and Administration, OECD Observer, www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/2943

de informações em matéria fiscal e incentivando os diferentes países a adoptar esses mesmos padrões.

Este panorama explica a razão pela qual constatamos a existência de uma multiplicidade de instrumentos jurídicos que procuram instituir padrões que impeçam ou reduzam significativamente a evasão fiscal, nomeadamente através das trocas de informação.

O recrudescer da celebração de acordos bilaterais relativos às trocas de informação por parte dos Estados-Membros e não membros da OCDE criou uma verdadeira teia normativa em redor das mesmas. Este facto conduz-nos à fundamentação desta tese, o multilateralismo em detrimento do bilateralismo, a qual se reflecte nos ensinamentos de Maria Esther Sanchez López¹⁴¹ quando refere que, apesar dos CDT's constituírem uma manifestação do Direito Internacional clássico, tendo-se consolidado como a norma por excelência em matéria de Direito Internacional, no entanto existe a necessidade de evolução do ordenamento jurídico internacional, por forma a adaptar-se às novas realidades económicas, jurídicas e políticas.

Esta¹⁴² autora defende ainda a necessidade do recurso a instrumentos multilaterais em matéria de trocas de informações. Segundo a autora, é através destes instrumentos multilaterais que se conseguirá alcançar uma uniformidade jurídica e organizativa que garantam a eficácia das trocas de informações e que facilitem a assistência prestada entre as diferentes administrações fiscais.

Defende também, como uma segunda via, a criação de uma “Administração Tributária Internacional” ou de uma “Administração Tributária Europeia” coordenada com as agências tributárias nacionais, com funções semelhantes às do Banco Central Europeu.

Para a autora, cuja posição neste trabalho se perfilha inteiramente, estas propostas constituem a melhor forma de fazer face às novas realidades e à necessidade que as administrações fiscais têm de se adaptar ao fenómeno da

¹⁴¹ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p.69.

¹⁴² López, Maria Esther Sanchez, *obra citada*, p.70.

globalização e, voltando a citar Calderón Carrero¹⁴³ “*Las Administraciones tributárias tienen que ser tan globales como los propios contribuyentes.*”

Considerando que as trocas de informação entre os Estados têm vindo a assumir uma crescente importância, para não dizer um papel chave, na luta contra a evasão fiscal e, na prossecução do patamar do “*level playing field*” e considerando que as palavras de ordem a nível económico e fiscal são eficácia, eficiência e poupança, justifica-se criar um organismo internacional, provavelmente sobre a égide da OCDE, em que os países aderentes tivessem acesso a uma panóplia de informações fiscais de outros países membros, ou seja, seria o resultado da harmonização dos diferentes instrumentos jurídicos que hoje existem, modelos da OCDE, Directivas Comunitárias que, relativamente a certos e determinados impostos, estabelecessem diferentes instrumentos de trocas de informação entre os diferentes Estados-Membros.

Encontrar-se-iam estabelecidas diferentes modalidades de trocas de informação, dando preferência à troca automática, uma vez que é mais célere e eficaz é aquela que, depois de ser implementada, necessita de menor dispêndio de recursos financeiros e humanos.

Poder-se-á questionar o que se ganharia com a criação de mais um organismo internacional.

A nível dos Estados, estes aumentariam a eficiência da sua máquina fiscal, o que resultaria num incremento da receita arrecadada, uma vez que a melhoria da cooperação internacional, através de maior eficácia e celeridade nas trocas de informação, permitiria mais e melhores resultados no combate à evasão fiscal. O aumento da receita por via da eficiência fiscal poderia permitir a redução da carga fiscal sobre os contribuintes, quer pessoas singulares, quer empresas, o que por sua vez estimularia a economia, uma vez que, com uma carga fiscal mais reduzida, quer empresas quer particulares poderiam afectar uma fatia maior do seu lucro e rendimento em investimento, consumo e

¹⁴³ Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edição, 2003, p. 1154.

poupança. Se a tributação for mais baixa logo a competitividade será maior e a possibilidade de investir e aumentar os lucros também será maior.

Note-se que um maior investimento por parte das empresas conduz, em regra, à criação de mais e melhores empregos, o que por sua vez contribui para que o número de contribuintes em condições de serem efectivamente tributados aumente.

No que respeita aos contribuintes, para além da possível diminuição da carga fiscal a que se encontram sujeitos, a instituição de um organismo deste género implicaria uma maior harmonização a nível internacional não só de algumas regras fiscais, mas, sobretudo, das garantias dos contribuintes previstas nas legislações nacionais, tais como notificações, direito de audição, bem como das regras relativas ao sigilo bancário. Poder-se-ia criar aquilo a que Francisco Alfredo García Prats¹⁴⁴ refere como sendo “reconocimiento a nível internacional de un estatuto internacional mínimo del contribuyente”, que seria a solução para o problema que Maria Esther Sanchez López¹⁴⁵ “...*al deficit de garantias existente en relación com la protección del contribuyente afectado por dichas actuaciones...*”. Isto, para além dos benefícios que resultariam em termos de apoios sociais por parte do Estado em Saúde, Educação e Segurança Social, que a maior eficiência fiscal permitiriam através do aumento da arrecadação da receita e o consequente aumento da capacidade financeira do Estado.

A cooperação fiscal internacional, nomeadamente através da intensificação da cooperação entre administrações fiscais dos diferentes Estados, com o incremento das trocas de informações, entre estas, deve constituir uma área prioritária de actuação dos Estados e dos organismos supra estatais, de modo a minimizar as situações de fraude e evasão fiscal, bem como os prejuízos por elas causados.

¹⁴⁴ Prats, Federico Garcia, *Cooperacion Administrativa Internacional En Materia Tributaria. Derecho Tributario Global.*, Instituto de Estudios Fiscales Doc. n.º 3/07 p.17.

¹⁴⁵ López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011, p. 72.

Referências Bibliográficas

A Report By The Committee On Fiscal Affairs, *Tax information Exchange Between OECD Member Countries. A Survey of Current Practices.*, Paris, OECD, 1994.

Alexandre, Mário Alberto, *A Troca De Informações Como Base Fundamental Para o Controlo Do IVA Nas Transacções Intracomunitárias De Bens Na União Europeia*, Estudos em memória de Teresa Lemos, Cadernos de ciência e Técnica Fiscal 202, 2007, 243-269.

Amorós, Miguel Cruz, *El Intercambio de Información y El Fraude Fiscal*, ICE, Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, Septiembre-Octubre 2005. N.º 825.

Antón, Fernando Serrano, *La Cláusula de Procedimiento Amistoso de los Convenios para Evitar La Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004 .

Antón, Fernando Serrano, *La Modificación Del Modelo De Convénio De la OCDE Para Evitar La Doble Imposición Internacional y Prevenir La Evasion Fiscal. Interpretación Y Novedades De La Versión Del Año 2000: La Eliminación Del Artículo 14 sobre La Tributación De Los Servicios Profesionales Independientes y El Remozado Trato Fiscal A Las Partnerships*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Assesment By The Global Forum On Taxation, *Tax Co – operation Towards a Level Playing Field*, OECD, 2008.

Braz, Manuel Poirier, *Sociedades Offshore e Paraísos Fiscais*, Livraria Petrony, (2010).

Buiza, Jose Antonio Bustos, *Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

Cahiers de Droit Fiscal International, *New Tendencies in Tax Treatment of Cross Border Interest of Corporation*, International Fiscal Association, Brussels Congress, 2008.

Carey, Bernadette, *Much ado about nothing: The call to 'crack down' on the Cayman Islands*, Trusts & Trustees, Volume 16, N.º 1, February 2010.

Carlos, Américo Brás, Abreu, Irene Antunes, Durão João Ribeiro, Pimenta , Maria Emilia, *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Iuris, 2008.

Carrero, Jose Manuel Calderón, *Tendencias Actuales En Materia De Intercambio De Información Entre Administraciones Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

Carrero, Jose Manuel Calderón, *Algunas Consideraciones en torno a la interrelación entre los Convénios de Doble Imposición Y El Derecho*

Comunitário Europeo::¿Hacia la “Comunitarizacion de los CDIS?”, Instituto de Estudios Fiscales, 2002 .

Carrero, José Manuel Calderón, *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control Fiscal en una economía globalizada*, Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional, Ondarza, José A. Rodríguez, Prieto, Angel Fernández, Instituto de Estudios Economicos, 1ª Edición, 2003.

Para mais desenvolvimentos ver Carrero, José Manuel Calderon, *La cláusula de Intercambio De Información Articulada En Los Convenios de Doble Imposición*, Fiscalidad Internacional Monografías, Antón, Fernando Serrano, Ediciones CEF, 3ª Edición.

Casabe, Horácio David, *Enfoques Administrativos Entre Las Administraciones Tributarias De Los Paises Para Prevenir y Combater La Evasion Y La Elusion A Nivel Internacional*, Administración Política y Enfoques Cooperativos entre Las Administraciones Tributarias, Ministério de economia e Hacienda, 1989.

Chamorro, José María Vallejo, Lousa, Manuel Gutiérrez, *Los Convenios Para Evitar La Doble Imposición : Análisis De Sus Ventajas E Inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Dharmapala, Dhammika, *What problems and opportunities are created by tax havens?*, Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, N.º 4, 2008, 661–679.

Dias, Pedro, *A Troca de Informações Entre Estados. Tentações e Parametrização.*, Fiscalidade, Revista de direito e Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão, Abril 2000.

Doggart, Caroline, *Paraísos Fiscais*, Vida Económica (2003).

Esquivias, Maria Dolores Bustamante, *Instrumentos de Assistência Mutua En Materia De Intercambio De Información (Impuestos Directos e Iva)*, Instituto de Estudios Fiscales.

Esquivias, Maria Dolores Bustamante, *Intercambio de Información Internacional*, Manual de Fiscalidad Internacional, Volume II, Dirección: Téodoro Cordón Ezquerdo, 3ª Edición, IEF, 2007.

Fernández, Javier Martín, Ruiz, Maria do Amparo Grau, *Un Passo Más En la Colaboración Ttributaria a Través De La Formación:El programa fiscalis de la Union Europea*, Instituto de Estudios Fiscalis.

Fuest Clemens, *The European Commission’s proposal for a common consolidated corporate tax base*, Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, N.º 4, 2008, 720–739.

Garcia-Verdugo, Ascencensión Maldonado, *Nueva Posición De La OCDE En Materia de Paraísos Fiscales*, Instituto De Estudios Fiscales, DOC. N.º 1/02.

Harmful tax competition: an emerging global issue. Paris: OECD, 1998.

Jones, John F. Avery, The History of The United Kingdom's First Comprehensive Double Taxation Agreement, *British Tax Review*, n.º 3, 2007.

Keen, Michael, Ligthart, Jenny E., *Information Sharing and International Taxation: A Premier*, *International Tax and Public Finance*, 13, 163–180, 2006.

Keen, Michael, Ligthart, Jenny E., *Incentives and Information Exchange in International*, *International Tax and Public Finance*, 13, 163–180, 2006.

Leder Susanne, Mannetti Lucia, Hölzl Erik, Kirchler Erich, *Regulatory fit effects on perceived fiscal exchange and tax compliance*, *The Journal of Socio-Economics*, 2010.

Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Evasão E Fraude Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1993.

Ligthart, Jenny E., *Information sharing for consumption tax purposes: An empirical analysis*, *Information Economics and Policy* 19 (2007) 24–42.

López, Maria Esther Sanchez, *El intercambio de información tributária entre Estados*, Biblioteca Básica de práctica Procesal, 646, Bosh, 2011.

López, Maria Esther Sanchez, *Los Mecanismos de Cooperación Administrativa En El Ámbito Internacional: Intercambio De Información y Asistencia En Matéria De Recaudación. Deslinde y complementaridade*, *Estudios de Fiscalidad Internacional e Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad Castilla La Mancha, 2005 Madrid.

Machado, Jónatas E. M., Costa, Paulo Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009.

Malherbe, Jacques, *Droit Fiscal International*, Bruxelles, Maison Larcier, 1994.

Mathew, Robin, *The new regime for the enforcement of foreign taxes in the United Kingdom*, *Trusts & Trustees*, Volume 14, N.º 8, October 2008.

Meinzer, Markus, *Tax Information Exchange Arrangements*, *Tax Justice Network*, April 2009.

Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional*, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1993.

Moreno, Francisco J. Magraner, *La Coordinación de Los Convénios Para Evitar La Doble Imposición A Escala Comunitária: Situación Actual y Perspectivas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

OCDE, Comité dos Assuntos Fiscais, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal 206, 2008.

OCDE, *Modelo de Acordo Sobre A Troca De Informações Em Matéria Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, Julho – Setembro, N.º 407, 2002.

OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 206, 2008.

OECD Center for Tax Policy and Administration, *Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers on the Project*, 21 April 2009, <http://www.oecd.org/tax>, com acesso a 31 de Maio.

OECD Center for Tax Policy and Administration, *Overview Of The OCDE's Work On Countering International Tax Evasion: A Brief for Journalists*, 17 June 2009, <http://www.oecd.org/tax>, com acesso a 18 de Junho.

Pacheco, Abelardo Delgado, *Las Medidas Anti-elusión En los Convenios De Doble Imposición y En La Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Pereira, Luiz Ruibal, *Experiencia Internacional Sobre Medidas De Reorganización De Las Administraciones Tributárias En La Lucha Contra El Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 3ª Edição, Almedina, 2009.

Pinto, Miguel Silva, *A luta contra a fraude ao IVA NA União Europeia*, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, 07, 09.

Pires, Rita Calçada, *Notas de Reflexão : acordos para evitar e para eliminar a dupla tributação no direito internacional fiscal do séc. XXI*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, número 2.

Prats, Francisco Alfredo García, *Cooperación Administrativa Internacional En Matéria Tributária. Derecho Tributário Global*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

Prats, Francisco Alfredo García, *La Asistencia Mutua En Matéria de Recaudacion Tributária*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

Raad, Kees Van, *Materials on International & EC Tax Law*, Netherlands, International Tax Center Leiden, 2005.

Rodríguez, Antonia Jabalera, *Operaciones Vinculadas En El IVA : Régimen Comunitário y Experiencias Comparadas*, Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

Sanches, J.L. Saldanha, p. 57, FFMS, Relógio D' Água Editores, 2010.

Sanches, J.L. Saldanha, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, Fiscalidade, Revista de direito e Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2005.

Santos, António Carlos, *Térmites fiscais e centros financeiros offshore: a leste dos paraísos?*, Planeamento e Evasão Fiscal, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Vida Económica, 2010.

Schon, Wolfgang, *Persons and Territories: on the International Allocation of Taxing Rights*.

Schwarz, Peter , *Why are countries reluctant to exchange information on interest income? Participation in and effectiveness of the EU Savings Tax Directive*, *International Review of Law and Economics* 29 (2009) 97–105.

Sheppard, Lee 2009: *Don't Ask, Don't Tell, Part 4: Ineffectual Information Sharing*, in: *Tax Notes* (23 March 2009), 1411-1418.

Slemrod, Joel, Wilson, John D., *Tax competition with parasitic tax havens*, *Journal of Public Economics* 93 (2009) 1261–1270.

Sobrino, Ernesto Garcia Sobrino, *La Cooperación Administrativa En La Unión Europea: El Programa Fiscalis 2007*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Sousa, Teresa Alves de Sousa, *O novo regime de derrogação do sigilo bancário*, *Revista Fiscal*, Outubro de 2009.

Soros, George, "O Novo Paradigma para os Mercados Financeiros, A crise de crédito de 2008 e as suas implicações, Coimbra: Almedina, 2008.

Teixeira, Glória, *Manual de Direito fiscal*, Almedina, 2010.

Tey, Tsun Hang, *Singapore's trust services industry — international pressures and calibrated responses*, *Trusts & Trustees*, Volume 16, N.º 1, February 2010.
Tôres, Heleno, *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

Towards global tax co-operation – progress in identifying and eliminating harmful tax practices. Paris : OECD, 2000.

Verdugo, Ascensión Maldonado García, *Nueva Posición De La OCDE En Materia de Paraísos Fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

Weeghel, Stef Van, *The Improper use of Tax Treaties*, London, Kluwer Law, 1998.

Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2007.

Yubero, Fernando Díaz Yubero, Valer,a Raúl Junquera, *Procesos De Coordinación E Integración De Las Administraciones Tributárias y Aduaneras, Situación En Los Países Iberoamericanos y Propuestas de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

Endereços Electrónicos Consultados

www.oecd.org

www.portaldasfinancas.gov.pt

www.hmrc.gov.uk/international

www.aeat.es

www.ief.es

www.legislation.gov.uk

www.oecdobserver.org

www.taxjustice.net

Legislação Consultada

- Constituição da República Portuguesa
- Código do Procedimento Administrativo
- Lei Geral Tributária
- Directiva 2011/16/EU
- Directiva 2003/48/CE

Convenções Consultadas

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Andorra.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Belize.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Bemudas.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Ilhas Turcas e Caicos.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Comunidade Dominicana.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Antigua e Barbuda.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Ilhas Caimão.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Ilhas de Man.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Ilhas Virgens Britânicas.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Libéria.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Jersey.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Sta. Lúcia.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com Andorra.

Acordo sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal com St. Kitts.

Protocolo de assistência Mútua Administrativa entre Portugal e Brasil.

Protocolo de assistência Mútua Administrativa entre Portugal e a República de Cabo Verde.

Protocolo de assistência Mútua Administrativa entre Portugal e a República de Moçambique.

Acuerdos de Intercambio de Información Antillas Holandesas.

Acuerdos de Intercambio de Información Aruba.

Acuerdos de Intercambio de Información Andorra.

Acuerdos de Intercambio de Información San Marino.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Jersey.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Guernsey.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Gibraltar.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Isle of Man.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Monserrat.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments British Virgin Islands.,

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Anguilla.

Reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Aruba.

Non-reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Cayman Islands.

Non-reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Anguilla.

Non-reciprocal Agreements relating to the EU Directive on taxation of savings income in the form of interest payments Turks and Caicos Islands.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Antigua and Barbuda.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information St Christopher.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Nevis.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information St Lucia.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information St Vincent and The Grenadines.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Liechtenstein.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Bermuda.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Isle of Man.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Jersey.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Guernsey.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information British Virgin Islands.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Gibraltar.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Anguilla.

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information The Bahamas.

Troca de informações - um estudo comparado entre os sistemas português, espanhol e britânico

Bilateral agreements for co-operation in tax matters through exchange of information Turks and caicos Islands.